INFORLEX
poleca

e-book

NOWA USTAWA
O BIEGŁYCH REWIDENTACH, FIRMACH AUDYTORSKICH ORAZ NADZORZE PUBLICZNYM

stan prawny sierpień 2017

Maciej Chorostkowski

978-83-65887-52-8

Nowa ustawa o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym 3

1.1. Nowe definicje 4

1.2. Postępowanie kwalifikacyjne 7

1.3. Biegli rewidenci 10

1.3.1. Zawód biegłego rewidenta 10

1.3.2. Obligatoryjne doskonalenie zawodowe 12

1.3.3. Skreślenie biegłego rewidenta z rejestru 13

1.3.4. Zatrudnianie audytorów przez badanych przez nich klientów 14

1.3.5. Postępowanie dyscyplinarne 15

1.3.6. Rotacja biegłych rewidentów 16

1.3.7. Kary dyscyplinarne 16

1.4. Firmy audytorskie 17

1.4.1. Kontrola 17

1.4.2. Podwykonawstwo 21

1.4.3. Ocena systemu wewnętrznej kontroli jakości 21

1.4.4. Ubezpieczenie OC 23

1.4.5. Wpisy na liście biegłych rewidentów 24

1.4.6. Organizacja firmy audytorskiej 26

1.4.7. Dokumentacja rewizyjna 28

1.4.8. Zasady bezstronności i niezależności 29

1.4.9. Wynagrodzenie biegłego rewidenta 32

1.4.10. Opinia i raport 33

1.4.11. Rotacja firm audytorskich 36

1.4.12. Usługi zabronione 36

1.4.13. Odpowiedzialność firm audytorskich 39

1.5. Pozostałe zmiany 43

1.6. Podsumowanie 47

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 3451943A30346163

Nowa ustawa o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym

21 czerwca 2017 r. weszła w życie ustawa z 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (poz. 1089; dalej „ustawa"). Kończy to ponad półtoraroczne prace nad tym aktem w Polsce (pierwsze założenia do ustawy upubliczniono w sierpniu 2015 r., po nich kolejne, a następnie – już w 2016 r. – wydano 5 wersji projektu ustawy). Tym samym 20 czerwca 2017 r. przestała obowiązywać dotychczasowa ustawa z 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym (dalej „stara ustawa").

Ustawa wdraża do polskiego porządku prawnego przepisy dyrektywy 2006/43/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 17 maja 2006 r. w sprawie ustawowych badań rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych, zmieniającej dyrektywy Rady 78/660/EWG i 83/349/EWG oraz uchylającej dyrektywę Rady 84/253/EWG (z późn. zm.) (dalej „dyrektywa") oraz rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 537/2014 w sprawie szczegółowych wymogów dotyczących ustawowych badań sprawozdań finansowych jednostek interesu publicznego (dalej „rozporządzenie"). Ustawa zawiera przepisy, które umożliwiają stosowanie rozporządzenia, a także stanowią wykonanie opcji – dla krajów członkowskich – które są w nim zawarte.

Na pierwszy rzut oka nowy akt prawny odróżnia od poprzedniego znacząco zwiększona objętość (302 artykuły), a także większy stopień skomplikowania (m.in. poprzez fakt, że czytelnik musi mieć świadomość również tych kwestii, które częściowo lub całkowicie pominięto w ustawie, ale jednocześnie wskazano w rozporządzeniu, czyli również obowiązują w polskim porządku prawnym). Dodatkowo należy mieć na względzie fakt, że w okresie od 17 czerwca 2016 r. (data wejście w życie rozporządzenia) do 21 czerwca 2017 r. (wejście w życie ustawy) rozporządzenie już obowiązywało, a więc pojawiły się określone obowiązki wynikające z niego np. dla podmiotów oferujących usługi audytorskie.

Autor przedstawia w nim najbardziej istotne kwestie, jakie porusza ustawa, grupując je tematycznie, a następnie starając się odzwierciedlić kolejność odpowiadającą kolejności kwestii regulowanych przez ten akt prawny, z pominięciem jednak regulacji kształtujących szczegółowe funkcjonowanie Komisji Nadzoru Audytowego (dalej „KNA").

Ustawa określa zasady:

- uzyskiwania uprawnień do wykonywania zawodu biegłego rewidenta i wykonywania tego zawodu;
- organizacji samorządu zawodowego biegłych rewidentów;
- działalności firm audytorskich, w tym ich organizacji, oraz odpowiedzialności za naruszenie przepisów prawa;
- przeprowadzania badań oraz świadczenia usług na rzecz badanej jednostki;

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym. 04512-49A30346163

- sprawowania nadzoru publicznego nad biegłymi rewidentami i firmami audytorskimi, samorządem zawodowym biegłych rewidentów oraz jednostkami zainteresowania publicznego (dalej „JZP");
- wykonywania czynności rewizji finansowej, w tym w JZP;
- tworzenia i działania komitetów audytu w JZP;
- odpowiedzialności dyscyplinarnej biegłych rewidentów,
- współpracy międzynarodowej organu nadzoru publicznego, w szczególności z innymi organami nadzoru publicznego z państw Unii Europejskiej[1] (dalej również „UE") i państw trzecich.

1.1. Nowe definicje

Wśród znaczących zmian w zakresie słownictwa warto wskazać, że ustawa zmienia nazwę samorządu z Krajowej Izby Biegłych Rewidentów (KIBR) na Polską Izbę Biegłych Rewidentów (PIBR). Zmiana stanowi uwzględnienie postulatów samorządu w tym względzie, który argumentował, że KIBR był jedynym instytutem biegłych rewidentów na świecie, który nie wskazywał w swojej nazwie kraju pochodzenia, co znacząco utrudniało promowanie dobrego imienia Polski i profesjonalizmu biegłych rewidentów przez przedstawicieli samorządu uczestniczących w międzynarodowych spotkaniach, konferencjach i kongresach.

Wśród ważnych zmian w kwestii nazewnictwa należy również zauważyć, że dotychczasowe podmioty uprawnione do badania sprawozdań finansowych stały się firmami audytorskimi (art. 3 ust. 3 ustawy).

Wśród definicji wprowadzanych przez ustawę na uwagę zasługują również następujące kwestie:

- ustawodawca odszedł od sformułowania usług poświadczających (wchodziły w zakres czynności rewizji finansowej w definicji zawartej w starej ustawie) na rzecz usług atestacyjnych, przez które należy rozumieć usługi mające na celu uwiarygodnienie w wysokim lub umiarkowanym stopniu zagadnień obejmujących w szczególności informacje finansowe i niefinansowe, systemy, procesy, a także aspekty zachowań lub postaw określonych podmiotów, w oparciu o dowody uzyskane w trakcie przeprowadzenia odpowiednich procedur, stanowiące podstawę wydawanej, zgodnie z przyjętymi kryteriami, oceny zagadnień będących przedmiotem tych usług, zamieszczonej w sprawozdaniu z wykonanej usługi;
- wprowadzono definicję usług pokrewnych, przez które rozumie się usługi polegające na przeprowadzeniu uzgodnionych procedur, wykonywanych w oparciu o uzgodniony cel, zakres prac i sposób ich wykonania, których opis i wynik są przedstawione w raporcie z wykonania usługi, lub usługi kompilacji informacji finansowych, których celem jest wykorzystanie wiedzy z zakresu rachunkowości do zebrania, sklasyfikowania i podsumowania informacji finansowych;

[1] Warto wiedzieć, że do krajów UE dla celów ustawy zalicza się również Islandię, Norwegię i Liechtenstein, które formalnie nie należą do UE (art. 2 pkt 25 ustawy).

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 3451943A30346163

- zdefiniowano na nowo pojęcie czynności rewizji finansowej, przez które należy rozumieć usługi atestacyjne obejmujące badania, a także przeglądy sprawozdań finansowych i inne usługi atestacyjne określone przepisami prawa, zastrzeżone dla biegłego rewidenta;
- sformułowano pojęcie tzw. dużej jednostki, przez którą należy rozumieć jednostkę, która na koniec danego roku obrotowego oraz na koniec roku obrotowego poprzedzającego dany rok obrotowy przekroczyła co najmniej dwie z następujących trzech wielkości:
  - 85 mln zł – w przypadku sumy aktywów bilansu na koniec roku obrotowego,
  - 170 mln zł – w przypadku przychodów netto ze sprzedaży towarów i produktów za rok obrotowy,
  - 250 osób – w przypadku średniorocznego zatrudnienia w przeliczeniu na pełne etaty.

Ponadto zdefiniowano na nowo pojęcie kluczowego biegłego rewidenta, przez którego należy rozumieć:

- w przypadku badania sprawozdania finansowego – biegłego rewidenta wyznaczonego przez firmę audytorską jako w głównym stopniu odpowiedzialnego za przeprowadzenie danego badania w imieniu firmy audytorskiej lub
- w przypadku badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupy kapitałowej – biegłego rewidenta wyznaczonego przez firmę audytorską jako w głównym stopniu odpowiedzialnego za przeprowadzenie badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupy kapitałowej w imieniu firmy audytorskiej na poziomie jednostki dominującej danej grupy kapitałowej oraz biegłego rewidenta wyznaczonego jako w głównym stopniu odpowiedzialnego za przeprowadzenie badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupy kapitałowej na poziomie istotnych jednostek zależnych objętych skonsolidowanym sprawozdaniem finansowym danej grupy kapitałowej, lub
- biegłego rewidenta podpisującego sprawozdanie z badania.

Określono też pojęcia:

- **zespołu wykonującego badanie**[2], przez który rozumie się wszystkie osoby zaangażowane w przeprowadzanie badania, w szczególności biegłych rewidentów, osoby przeprowadzające kontrolę jakości wykonania zlecenia, kadrę kierowniczą wyższego szczebla oraz osoby odbywające aplikację, uczestniczących w przeprowadzanym badaniu, a także zatrudnianych przez firmę audytorską ekspertów oraz inne osoby wykonujące, w ramach danego badania, czynności na zlecenie lub pod kontrolą biegłego rewidenta lub firmy audytorskiej;
- **międzynarodowych standardów badania**, przez które rozumie się Międzynarodowe Standardy Badania oraz inne powiązane standardy wydane przez Międzynarodową Federację Księgowych (dalej „IFAC") za pośrednictwem Rady Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i Usług Atestacyjnych (dalej „IAASB") w zakresie, w jakim odnoszą się one do badań;
- **międzynarodowych standardów kontroli jakości**, przez które rozumie się Międzynarodowe Standardy Kontroli Jakości oraz inne powiązane standardy wydane przez IFAC za pośrednictwem IAASB w zakresie, w jakim odnoszą się one do kontroli jakości;

[2] Potocznie nazywany również zespołem rewizyjnym.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym. 04512-43A30346163

- **międzynarodowych standardów rachunkowości**, przez które rozumie się Międzynarodowe Standardy Rachunkowości, Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej i związane z nimi interpretacje przyjęte do prawa UE w formie rozporządzeń Komisji Europejskiej;
- **krajowych standardów badania**, przez które rozumie się:
  - międzynarodowe standardy badania przyjęte do prawa UE w formie rozporządzeń Komisji Europejskiej,
  - standardy badania w zakresie nieuregulowanym przez standardy, o których mowa wyżej, przyjęte przez Krajową Radę Biegłych Rewidentów (dalej „KRBR"), zatwierdzone przez KNA w zakresie, w jakim odnoszą się one do badań sprawozdań finansowych;
- **krajowych standardów wykonywania zawodu**, przez które rozumie się krajowe standardy badania, krajowe standardy przeglądu, krajowe standardy usług atestacyjnych innych niż badanie i przegląd oraz krajowe standardy usług pokrewnych;
- **krajowych standardach kontroli jakości**, przez które należy rozumieć:
  - międzynarodowe standardy kontroli jakości przyjęte do prawa UE w formie rozporządzeń Komisji Europejskiej,
  - zasady wewnętrznej kontroli jakości w zakresie nieuregulowanym standardami, o których mowa wyżej, przyjęte przez KRBR, zatwierdzone przez KNA;
- **jednostki audytorskiej pochodzącej z państwa trzeciego**, przez którą należy rozumieć jednostkę organizacyjną, która przeprowadza badania rocznych lub skonsolidowanych sprawozdań finansowych jednostki zarejestrowanej w państwie trzecim, inną niż jednostka organizacyjna zarejestrowana jako firma audytorska w państwie UE w wyniku zatwierdzenia takiej jednostki organizacyjnej w tym państwie UE;
- **biegłego rewidenta pochodzącego z państwa trzeciego**, przez którego należy rozumieć osobę fizyczną, która przeprowadza badania rocznych lub skonsolidowanych sprawozdań finansowych jednostki zarejestrowanej w państwie trzecim, inną niż osoba zarejestrowana jako biegły rewident w państwie UE w wyniku zatwierdzenia takiej osoby w tym państwie UE;

a także zdefiniowano na nowo pojęcie sieci, przez którą należy rozumieć strukturę:

- której celem jest współpraca i do której należy biegły rewident lub firma audytorska oraz
- której celem jest podział zysków lub kosztów albo która funkcjonuje w ramach wspólnych powiązań właścicielskich, lub która posiada wspólny system kontroli bądź wspólne zarządzanie, lub która posiada wspólną politykę i procedury kontroli jakości, lub która posiada wspólną strategię gospodarczą, lub która korzysta ze wspólnego oznaczenia albo znaczącej części zasobów.

Dodatkowo ustawa zmienia krąg JZP, do których zalicza się obecnie:

- mających siedzibę na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej emitentów papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na rynku regulowanym państwa UE, których sprawozdania finansowe objęte są obowiązkiem badania ustawowego,
- banki krajowe, oddziały instytucji kredytowych i oddziały banków zagranicznych,

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 3451943A30346163

- zakłady ubezpieczeń i zakłady reasekuracji oraz główne oddziały i oddziały zakładów ubezpieczeń i zakładów reasekuracji,
- instytucje pieniądza elektronicznego i krajowe instytucje płatnicze (spełniające kryteria dużej jednostki),
- otwarte fundusze emerytalne, dobrowolne fundusze emerytalne oraz powszechne towarzystwa emerytalne,
- fundusze inwestycyjne otwarte, specjalistyczne fundusze inwestycyjne otwarte oraz publiczne fundusze inwestycyjne zamknięte,
- towarzystwa funduszy inwestycyjnych, które na koniec danego roku obrotowego oraz na koniec roku obrotowego poprzedzającego dany rok obrotowy, zarządzały aktywami o wartości nie mniejszej niż 10 mld złotych oraz które zarządzały funduszami posiadającymi łącznie nie mniej niż 30 tys. rejestrów otwartych dla uczestników,
- podmioty prowadzące działalność maklerską, które na koniec danego roku obrotowego oraz na koniec roku obrotowego poprzedzającego dany rok obrotowy posiadały na rachunkach klientów aktywa w wysokości nie mniejszej niż 10 mld złotych lub zarządzały aktywami w wysokości nie mniejszej niż 10 mld złotych i jednocześnie posiadały minimum 10 tys. klientów, z wyłączeniem podmiotów prowadzących działalność wyłącznie w zakresie przyjmowania i przekazywania zleceń nabycia lub zbycia instrumentów finansowych lub w zakresie doradztwa inwestycyjnego,
- spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe (spełniające kryteria dużej jednostki, określonej w art. 2 pkt 8 ustawy).

Przedstawiony podział jest istotny z punktu widzenia podmiotu odpowiedzialnego za kontrolę firm audytorskich wykonujących czynności rewizji w ww. jednostkach. Będzie on również wpływał na sposób (i wysokość) odprowadzanej przez te firmy opłaty rocznej z tytułu nadzoru (o czym mowa w dalszej części artykułu).

1.2. Postępowanie kwalifikacyjne

W kwestii postępowania kwalifikacyjnego na biegłego rewidenta zmian jest niewiele. W dalszym ciągu, aby zdobyć uprawnienia biegłego rewidenta, należy zdać (lub mieć zaliczone) 10 egzaminów pisemnych z zakresu:

- teorii i zasad rachunkowości,
- zasad sporządzania sprawozdań finansowych, w tym skonsolidowanych sprawozdań finansowych,
- międzynarodowych standardów rachunkowości,
- analizy finansowej,
- rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej,
- zarządzania ryzykiem i kontroli wewnętrznej,
- rewizji finansowej,
- krajowych standardów wykonywania zawodu,
- etyki zawodowej i niezależności biegłego rewidenta,

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym. 04512-43A30346163

- wymogów prawnych dotyczących badania sprawozdań finansowych oraz biegłych rewidentów i firm audytorskich.

W trakcie egzaminów sprawdzana jest także wiedza niezbędna do badania sprawozdań finansowych, w szczególności z zakresu:

- prawa handlowego, w tym prawa spółek i ładu korporacyjnego,
- prawa upadłościowego i restrukturyzacyjnego,
- prawa podatkowego,
- prawa cywilnego,
- prawa pracy i ubezpieczeń społecznych,
- prawa bankowego,
- prawa ubezpieczeniowego,
- technologii informacyjnych i systemów komputerowych,
- mikroekonomii, makroekonomii i ekonomii finansowej,
- matematyki i statystyki,
- podstawowych zasad zarządzania finansowego w jednostkach gospodarczych,
- funkcjonowania rynku finansowego.

UWAGA!

Na egzaminach pisemnych dozwolone jest korzystanie z przepisów prawa ogłoszonych w dziennikach urzędowych lub zawartych w zbiorach przepisów (ale bez komentarzy), standardów rachunkowości, standardów rewizji finansowej, uchwał, postanowień, stanowisk, wskazówek KRBR oraz z urządzeń ułatwiających liczenie (kalkulatorów), z wyjątkiem urządzeń posiadających funkcje gromadzenia, przetwarzania i przenoszenia danych.

W dalszej kolejności kandydat jest zobligowany do odbycia:

- rocznej praktyki w zakresie rachunkowości[3] w państwie UE oraz co najmniej dwuletniej aplikacji w firmie audytorskiej zarejestrowanej w państwie UE pod kierunkiem biegłego rewidenta lub biegłego rewidenta zarejestrowanego w państwie UE albo
- trzyletniej aplikacji w firmie audytorskiej zarejestrowanej w państwie UE pod kierunkiem biegłego rewidenta lub biegłego rewidenta zarejestrowanego w państwie UE.

Co ciekawe, kandydat, który posiada co najmniej 15-letnie doświadczenie zawodowe w zakresie rachunkowości, prawa, finansów i rewizji finansowej, podczas którego nabył umiejętności wymagane od biegłych rewidentów, może ubiegać się do Komisji Egzaminacyjnej (dalej „KE") o uznanie (praktyki i) aplikacji.

Po zaliczeniu ww. egzaminów oraz (praktyki i) aplikacji kandydat w ramach postępowania kwalifikacyjnego przystępuje do egzaminu dyplomowego, który polega na sprawdzeniu umiejętności praktycznego zastosowania wiedzy do samodzielnego i należytego wykonywania zawodu biegłego rewidenta, w szczególności badania rocznych sprawozdań finansowych oraz rocznych skonsolidowanych sprawozdań finansowych.

Po egzaminie dyplomowym kandydat składa uroczyste ślubowanie. Co ciekawe, od tej pory rota ślubowania składanego przez przyszłego biegłego rewidenta może, w zależności od decyzji ślubującej osoby, być złożona z dodaniem słów „Tak mi dopomóż Bóg".

[3] O możliwości zwolnienia z praktyki więcej w art. 15 ust. 6 ustawy.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 3431943A30346163

Po tej czynności pozostaje jedynie złożyć dokumenty wnioskujące o wpis do rejestru biegłych rewidentów (dalej „rejestr"). Ustawa wprowadziła **opłatę za wpis do rejestru**, która nie może przekraczać równowartości 10% przeciętnego wynagrodzenia w gospodarce narodowej, ogłoszonego przez Prezesa GUS za poprzedni rok kalendarzowy. Opłata stanowi przychód PIBR i jest ustalana przez KRBR (opłata od 7 lipca br. wynosi 400 zł).

Warto wiedzieć, że do głównych zmian, które wprowadziła ustawa w kwestii postępowania kwalifikacyjnego, należy zaliczyć:

- **wprowadzenie opłaty wstępnej za przystąpienie do postępowania kwalifikacyjnego; opłata jest ustalana przez KRBR i nie może przekroczyć równowartości 20% przeciętnego wynagrodzenia w gospodarce narodowej, ogłoszonego przez Prezesa GUS za poprzedni rok kalendarzowy (począwszy od 12 lipca 2017 r. opłata wynosi 800 zł);**
- **wprowadzenie rozwiązania, w myśl którego istnieje możliwość wykluczenia z egzaminu kandydata na biegłego rewidenta, który podczas egzaminu korzystał z pomocy innej osoby, posiadał niedozwolone materiały lub urządzenia służące do kopiowania oraz przekazywania i odbioru informacji, pomagał pozostałym kandydatom lub w inny sposób zakłócał przebieg egzaminu. Wykluczenie z egzaminu jest równoznaczne z uzyskaniem negatywnego wyniku egzaminu. Kolejne wykluczenie z egzaminu z podobnych przyczyn oznacza brak możliwości przystąpienia do egzaminów z wiedzy oraz egzaminu dyplomowego przez rok (istnieje możliwość pisemnego odwołania się przez kandydata od tej decyzji do KE);**
- **wprowadzenie rozwiązania, w myśl którego jeżeli kandydat na biegłego rewidenta z usprawiedliwionej przyczyny nie przystąpi do egzaminu, opłata egzaminacyjna[4] podlega zaliczeniu na poczet egzaminu przeprowadzanego w terminie późniejszym albo (i tutaj nowość) zwrotowi, ale w wysokości 80% uiszczonej opłaty (do niedawna w takich przypadkach podlegała zwrotowi w 100% jej wysokości);**
- **nałożenie na KE obowiązku publikowania przykładowych pytań testowych i zadań sytuacyjnych wraz z wykazem prawidłowych odpowiedzi.**

Jak wynika z danych KE[5], w 2016 r. obsługiwała ona 13 607 kandydatów, co sprowadziło się m.in. do:

- przeprowadzenia 30 egzaminów pisemnych,
- przeprowadzenia czterech egzaminów dyplomowych (do których przystąpiło 111 osób),
- udostępnienia do wglądu prac egzaminacyjnych 857 uczestnikom egzaminów pisemnych,
- rozpatrzenia 511 odwołań od wyników egzaminów.

Jako ciekawostkę można podać, że w składzie KE nie wszyscy jej członkowie mają uprawnienia biegłego rewidenta, na co formalnie zezwalała zarówno stara, jak i obecna ustawa[6].

[4] Obecnie wynosi ona 450 zł.

[5] Źródło: http://www.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=beec4912-0e43-4ac7-8cee-3a4a6b9511c3&groupId=764034, str. 7.

[6] Art. 11 ust. 3 ustawy, gdzie wśród warunków nie ma konieczności posiadania uprawnień biegłego rewidenta.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym. Nr jawny: 84512-43A30346163

1.3. Biegli rewidenci

1.3.1. Zawód biegłego rewidenta

Zawód biegłego rewidenta, zgodnie z art. 3 ust. 1 i 3 ustawy, polega na:
- wykonywaniu czynności rewizji finansowej,
- świadczeniu usług atestacyjnych innych niż czynności rewizji finansowej, niezastrzeżonych do wykonywania przez biegłych rewidentów,
- świadczeniu usług pokrewnych.

Każdorazowo biegły rewident wykonuje zawód w imieniu firmy audytorskiej.

Biegły rewident może z kolei wykonywać zawód jako:
- osoba fizyczna prowadząca działalność gospodarczą we własnym imieniu i na własny rachunek,
- wspólnik firmy audytorskiej prowadzonej w jednej z następujących form prawnych: spółka cywilna, spółka jawna, spółka partnerska, spółka komandytowa, spółka kapitałowa, spółdzielnia[7],
- osoba fizyczna pozostająca w stosunku pracy z firmą audytorską,
- osoba fizyczna, w tym osoba prowadząca działalność gospodarczą inna niż wyżej wymieniona, która zawarła umowę cywilnoprawną z firmą audytorską.

Porównując zapisy w tym względzie z dotychczas obowiązującymi w kwestii sposobu wykonywania zawodu (art. 3 ust. 2 ustawy), należy stwierdzić, że ustawa nie wprowadza znaczących zmian, poza tą, że za wykonywanie zawodu uznaje się obecnie także bycie wspólnikiem w firmie audytorskiej prowadzonej w formie spółki kapitałowej lub spółdzielni (pod warunkiem że spełniają one warunki określone przez ustawę w art. 46 pkt 4).

Wymienione formy można ze sobą łączyć, co powoduje, że biegły rewident może wykonywać zawód na rzecz więcej niż jednej firmy audytorskiej jednocześnie.

Co istotne, biegły rewident może wykonywać zawód po uprzednim zawiadomieniu KRBR o podjęciu i formie wykonywania zawodu, a w szczególności o adresie i nazwie firmy audytorskiej, w imieniu której będzie wykonywał zawód. Służy do tego specjalny formularz (tzw. R4), dostępny na stronie internetowej PIBR[8]. Wykonywanie zawodu bez spełnienia tego wymogu wiąże się z możliwością wszczęcia przeciwko takiemu biegłemu rewidentowi postępowania dyscyplinarnego w ramach samorządu.

Zgodnie z art. 4 ustawy **biegłym rewidentem jest osoba wpisana do rejestru**. Do rejestru może być wpisana osoba fizyczna, która:
- korzysta z pełni praw publicznych oraz ma pełną zdolność do czynności prawnych;
- ma nieposzlakowaną opinię i swoim dotychczasowym postępowaniem, w tym w trakcie postępowania kwalifikacyjnego, daje rękojmię prawidłowego wykonywania zawodu biegłego rewidenta;

7 W kwestii dodatkowych wymogów dla poszczególnych typów spółek – patrz art. 46 ustawy.
8 www.pibr.org.pl – zakładka „Biegli rewidenci/Formularze dla biegłych".

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 3451943A30346163

- nie była skazana prawomocnym wyrokiem za umyślne przestępstwo lub umyślne przestępstwo skarbowe;
- ukończyła studia wyższe w Rzeczypospolitej Polskiej lub zagraniczne studia wyższe uznane w Rzeczypospolitej Polskiej za równorzędne i włada językiem polskim w mowie i piśmie;
- odbyła:
  - roczną praktykę w zakresie rachunkowości w państwie UE oraz co najmniej dwuletnią aplikację w firmie audytorskiej zarejestrowanej w państwie UE pod kierunkiem biegłego rewidenta lub biegłego rewidenta zarejestrowanego w państwie UE albo
  - trzyletnią aplikację w firmie audytorskiej zarejestrowanej w państwie UE pod kierunkiem biegłego rewidenta lub biegłego rewidenta zarejestrowanego w państwie UE,

  przy czym spełnienie tych warunków zostało stwierdzone przez KE;
- złożyła przed KE egzaminy dla kandydatów na biegłego rewidenta (jest ich 10);
- złożyła przed KE egzamin dyplomowy;
- złożyła ślubowanie.

Do rejestru może być wpisana również osoba fizyczna, która:

- posiada co najmniej 15-letnie doświadczenie zawodowe w zakresie rachunkowości, prawa, finansów i rewizji finansowej, podczas którego nabyła umiejętności wymagane od biegłych rewidentów, jednak warunek ten powoduje, że kandydat jest zwolniony z konieczności zdania ww. 10 egzaminów pisemnych;
- posiada uprawnienia do przeprowadzania obowiązkowych badań sprawozdań finansowych, uzyskane w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie UE oraz złoży przed KE egzamin w języku polskim z prawa gospodarczego obowiązującego w Rzeczypospolitej Polskiej, w zakresie niezbędnym do wykonywania badań sprawozdań finansowych[9], oraz
- na zasadzie wzajemności – posiada uprawnienia do przeprowadzania obowiązkowych badań sprawozdań finansowych, uzyskane w państwie trzecim, jeżeli spełnia wymagania w zakresie kwalifikacji zawodowych zgodne z warunkami określonymi w ustawie lub równoważne oraz złoży przed KE egzamin w języku polskim z prawa gospodarczego.

Obecnie[10] w rejestrze znajduje się 6997 osób, z czego 3199 deklaruje wykonywanie zawodu[11]. Rocznie do rejestru wpisuje się około 100–200 osób (w latach 2014–2016 wpisano, odpowiednio, 157, 202 i 139 osób), a skreśla niewiele więcej (odpowiednio: 196, 219 i 238 osób). Średnia wieku biegłego rewidenta wynosi 56 lat[12], najbardziej liczne grupy wiekowe biegłych rewidentów to grupy między 41 a 45 oraz między 66 a 70 rokiem życia (każda po około 15% całej populacji biegłych rewidentów)[13].

9 Do egzaminu podchodzi w ciągu roku kalendarzowego zaledwie kilka osób.
10 Dane na 31 maja 2017 r.
11 Źródło: *Sprawdź jak funkcjonuje twój samorząd*, PIBR, 2016, str. 4.
12 Źródło: http://www.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=713801b1-ed88-4587-9963-8ff39530766a&groupId=764034, str. 2, 3, 17 i 18, http://www.mf.gov.pl/documents/764034/887bd8e2-85fd-4d95-ad37-ddc7679fc521, str. 2, oraz http://www.mf.gov.pl/documents/764034/71e86d11-9263-4935-9108-0251deec172c, str. 6.
13 Źródło: *Sprawdź jak funkcjonuje twój samorząd*, PIBR, 2016, str. 4.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym. Nr jawny: 6451-43A30346163

Biegły rewident jest obowiązany w szczególności:

- postępować zgodnie ze złożonym ślubowaniem,
- stale podnosić kwalifikacje zawodowe, w tym przez odbywanie obligatoryjnego doskonalenia zawodowego w każdym roku kalendarzowym,
- przestrzegać krajowych standardów wykonywania zawodu, wymogów niezależności oraz zasad etyki zawodowej,
- regularnie opłacać składkę członkowską[14],
- przestrzegać uchwał organów PIBR w zakresie, w jakim dotyczą one biegłych rewidentów.

W kwestii wpisu do rejestru ustawa wydłużyła z 30 do 45 dni okres między dostarczeniem przez KRBR do KNA uchwały o wpisie do rejestru, w którym KNA ma prawo wnieść sprzeciw wobec wpisu. Termin jest istotny ze względu na fakt, że dopiero wraz z jego upływem (czyli w praktyce będzie to okres około dwóch miesięcy) biegły rewident może formalnie podpisywać sprawozdania z wykonania jakiejkolwiek czynności rewizji finansowej.

Biegły rewident w dalszym ciągu ma obowiązek pisemnego zgłaszania do KRBR wszelkich (zmian) danych podlegających wpisowi do rejestru w terminie 30 dnia od dnia ich zaistnienia.

1.3.2. Obligatoryjne doskonalenie zawodowe

W kwestii obligatoryjnego doskonalenia zawodowego biegłych rewidentów (dalej „ODZ") zmian praktycznie nie odnotowano (na uwagę zasługuje jednak fakt, że mogą być one również wprowadzone aktem wykonawczym do ustawy w postaci rozporządzenia Ministra Finansów i Rozwoju, którego treść nie ujrzała jeszcze światła dziennego). W dalszym ciągu biegły rewident ma obowiązek (począwszy od pierwszego dnia roku następującego po roku, w którym został wpisany do rejestru) stałego podnoszenia kwalifikacji zawodowych, w tym przez odbywanie ODZ w każdym roku kalendarzowym (obowiązkiem biegłego rewidenta jest zgromadzenie 120 godzin szkolenia w wymiarze trzyletnim, z czego minimum godzinowe dla jednego roku wynosi 24). W dalszym ciągu KRBR, na udokumentowany wniosek biegłego rewidenta, może, w uzasadnionych przypadkach, wyrazić zgodę na odbycie ODZ w terminie późniejszym, nie dłuższym jednak niż dwa lata, licząc od dnia upływu wymaganego terminu. W dalszym ciągu do kompetencji KRBR należy również określanie (w formie uchwał zatwierdzanych przez KNA) m.in. zakresu tematycznego ODZ (z wyjątkiem części dotyczącej samokształcenia zawodowego), a także okresu rozliczeniowego i minimalnej liczby godzin ODZ, w tym dopuszczalnej liczby godzin przypadających na samokształcenie zawodowe, dla biegłych rewidentów wykonujących zawód i niewykonujących zawodu. Dodatkowo ustawa skróciła okres, w którym biegły rewident ma obowiązek przechowywania dokumentów potwierdzających odbycie ODZ – z 5 do 3 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym je odbył.

W 2016 r. szkolenia z zakresu ODZ dla biegłych rewidentów mogły przeprowadzać:

- KRBR[15] (organizująca szkolenia poprzez niepubliczną placówkę kształcenia ustawicznego Centrum Edukacji Krajowej Izby Biegłych Rewidentów),

[14] Dla 2017 r. wynosi ona 440 zł rocznie (opłacana jest kwartalnie), z tym że po spełnieniu określonych wymogów istnieje możliwość opłacania składki obniżonej – w wysokości 20 zł rocznie. Więcej informacji na ten temat na www.pibr.org.pl w zakładce „Biegli rewidenci/Składki członkowskie".

[15] Obecnie ustawa nie wskazuje już na organ samorządu, lecz na PIBR (art. 10 ust. 1 pkt 1 ustawy).

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 3431943A30346163

- 15 firm audytorskich,
- 20 regionalnych oddziałów PIBR oraz
- 31 jednostek znajdujących się w strukturze organizacyjnej Stowarzyszenia Księgowych w Polsce.

Łączna liczba szkoleń zorganizowanych w 2016 r. przez te jednostki wyniosła 512[16].

1.3.3. Skreślenie biegłego rewidenta z rejestru

Skreślenie biegłego rewidenta z rejestru nadal następuje w przypadku:

- jego śmierci;
- wystąpienia biegłego rewidenta na jego wniosek z PIBR (czyli na wniosek);
- zaprzestania spełniania któregokolwiek z następujących warunków:
  - korzystanie z pełni praw publicznych oraz posiadanie pełnej zdolności do czynności prawnych,
  - posiadanie nieposzlakowanej opinii i swoim dotychczasowym postępowaniem (w tym, co nowe, również podczas postępowania kwalifikacyjnego) dawanie rękojmi prawidłowego wykonywania zawodu biegłego rewidenta,
  - niebycie skazanym prawomocnym wyrokiem za umyślne przestępstwo lub umyślne przestępstwo skarbowe;
- nieuiszczania składek członkowskich za okres dłuższy niż rok;
- prawomocnego orzeczenia dyscyplinarnego o skreśleniu z rejestru.

Zmianą w stosunku do starej ustawy jest m.in. to, że jeżeli wobec biegłego rewidenta, który złoży wniosek o skreślenie z rejestru, będzie prowadzone (równolegle) postępowanie dyscyplinarne w sprawie przewinień dyscyplinarnych popełnionych w związku z badaniem ustawowym JZP, KRBR będzie mogła podjąć uchwałę orzekającą o skreśleniu biegłego rewidenta z rejestru dopiero po uzgodnieniu z KNA. Jest to rozwiązanie, które ma pomóc zapobiegać unikaniu przez byłych (czyli skreślonych z rejestru) biegłych rewidentów odpowiedzialności dyscyplinarnej niedotyczącej już osób bez tych uprawnień.

Zgodnie z art. 19 ustawy biegli rewidenci, którzy osiągnęli wiek emerytalny i zostali skreśleni z rejestru na swój wniosek, będą mogli posługiwać się tytułem „biegły rewident senior". Tym samym, po licznych wnioskach w tym względzie ze strony samorządu zawodowego biegłych rewidentów, unormowano sytuację osób, które zaprzestały w sposób trwały wykonywania zawodu biegłego rewidenta i w związku z tym nie widzą sensu płacenia składek członkowskich oraz konieczności brania udziału w szkoleniach obowiązkowych[17], jednak chciałyby w dalszym ciągu uczestniczyć w życiu samorządu i posługiwać się tytułem biegłego rewidenta, którym posługiwali się często wiele lat. Warto w tym względzie jednak dodać, że skreślenie z rejestru (warunek konieczny do otrzymania statusu „seniora") oznacza utratę praw wyborczych do organów PIBR, zarówno praw czynnych, jak i biernych, a ewentualny

[16] Źródło: http://www.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=713801b1-ed88-4587-9963-8ff39530766a&groupId=764034, str. 8.

[17] Roczny koszt udziału w takich szkoleniach to wydatek rzędu 1500 zł i więcej – w zależności od organizatora szkolenia.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym. 84512-43A30346163

powrót w szeregi PIBR wiązałby się z koniecznością przebrnięcia na nowo przez całą ścieżkę postępowania kwalifikacyjnego.

1.3.4. Zatrudnianie audytorów przez badanych przez nich klientów

Ustawa reguluje także temat zatrudniania audytorów przez badanych przez nich klientów. Zgodnie z jej przepisem art. 76 ust. 1 i 2 kluczowy biegły rewident oraz biegli rewidenci przeprowadzający badanie ustawowe w imieniu firmy audytorskiej, przed upływem co najmniej roku (w przypadku badań JZP okres ten wynosi co najmniej dwa lata) od dnia zaprzestania działalności w charakterze biegłego rewidenta lub kluczowego biegłego rewidenta lub bezpośredniego udziału w badaniu danej jednostki, nie mogą w badanej jednostce:

- należeć do kadry kierowniczej wyższego szczebla, w tym być członkiem zarządu lub innego organu zarządzającego,
- obejmować funkcji członka komitetu audytu lub organu pełniącego jego funkcje,
- obejmować funkcji członka organu nadzorczego.

Zgodnie z art. 77 ustawy biegły rewident, który w związku z wykonywaniem czynności rewizji finansowej dowiedział się o:

- przyjęciu korzyści majątkowej lub osobistej albo jej obietnicy przez funkcjonariusza publicznego z państwa UE lub państwa trzeciego,
- udzieleniu albo obietnicy udzielenia funkcjonariuszowi publicznemu korzyści majątkowej lub osobistej,

jest obowiązany zawiadomić niezwłocznie o tym fakcie organ powołany do ścigania przestępstw w Polsce.

W kwestii tajemnicy zawodowej ustawa wskazuje, że biegły rewident (ale również firma audytorska) jest obowiązany zachować w tajemnicy wszystkie informacje i dokumenty, do których miał dostęp w trakcie wykonywania czynności rewizji finansowej. Obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej nie jest ograniczony w czasie. Do przestrzegania tajemnicy zawodowej są obowiązane również inne osoby, którym udostępniono informacje objęte tą tajemnicą, chyba że na ich ujawnienie zezwalają przepisy odrębne.

Nie narusza obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej:

- złożenie zawiadomienia o podejrzeniu popełnienia przestępstwa oraz udzielanie informacji lub przekazywanie dokumentów w przypadkach określonych w ustawie lub odrębnych przepisach;
- udostępnienie dokumentacji i informacji z wykonania czynności rewizji finansowej w związku z toczącymi się postępowaniami przed KNA lub organami PIBR;
- przekazanie przez biegłego rewidenta lub firmę audytorską – w przypadku przeprowadzania badania ustawowego jednostki należącej do grupy kapitałowej, której jednostka dominująca znajduje się w państwie trzecim – dokumentacji dotyczącej wykonywanej pracy w zakresie badania ustawowego biegłemu rewidentowi grupy kapitałowej, jeżeli dokumentacja ta jest konieczna do przeprowadzenia badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego jednostki dominującej.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 3451943A30346163

Biegły rewident (lub firma audytorska) przeprowadzający badanie ustawowe jednostki, która wyemitowała papiery wartościowe w państwie trzecim lub jest częścią grupy kapitałowej sporządzającej skonsolidowane sprawozdanie finansowe w państwie trzecim, może przekazać posiadaną dokumentację badania ustawowego lub inne dokumenty związane z badaniem ustawowym do właściwego organu nadzoru publicznego nad biegłymi rewidentami i jednostkami audytorskimi pochodzącymi z państwa trzeciego wyłącznie za pośrednictwem KNA.

1.3.5. Postępowanie dyscyplinarne

Do fundamentalnych zmian wprowadzanych przez ustawę należy zaliczyć tę, zgodnie z którą (art. 90 ust. 1 pkt 6) prowadzenie postępowań wyjaśniających, dochodzeń dyscyplinarnych oraz występowanie jako oskarżyciel przed sądami w sprawach przewinień dyscyplinarnych popełnionych w związku z badaniem ustawowym JZP będzie wykonywane już przez KNA (do tej pory leżało to w kompetencjach PIBR). Pozostałe postępowania dyscyplinarne pozostają jednak (jak miało to miejsce dotychczas) w gestii PIBR.

W sprawach odpowiedzialności dyscyplinarnej w pierwszej instancji w ramach PIBR orzeka, jak wskazano wcześniej, KSD. Od wydanego przez KSD orzeczenia lub postanowienia kończącego postępowanie dyscyplinarne stronom przysługuje odwołanie, które podlega rozpoznaniu przez sąd apelacyjny właściwy ze względu na miejsce zamieszkania obwinionego, a od orzeczenia sądu apelacyjnego kasacja nie przysługuje.

Kary orzeczone w postępowaniu dyscyplinarnym ulegają zatarciu po upływie:

- pięciu lat od dnia, w którym orzeczenie nakładające karę upomnienia stało się prawomocne;
- pięciu lat od dnia, w którym kara pieniężna została wykonana;
- pięciu lat od końca okresu, w którym kary: zakazu przeprowadzania badań, zakazu wykonywania czynności rewizji finansowej, zakazu wykonywania zawodu biegłego rewidenta, zakazu pełnienia funkcji członka zarządu lub innego organu zarządzającego lub członka rady nadzorczej lub innego organu nadzorczego w firmach audytorskich lub JZP, zakazu zajmowania stanowiska kontrolera jakości wykonania zlecenia lub pełnienia funkcji osoby odpowiedzialnej za system wewnętrznej kontroli jakości w firmie audytorskiej na okres od roku do trzech lat, obowiązywały;
- 10 lat od dnia, w którym orzeczenie nakładające karę skreślenia z rejestru stało się prawomocne

– jeżeli w tym czasie biegły rewident nie został ukarany za popełnienie przewinienia dyscyplinarnego lub jeżeli nie zostało wszczęte przeciwko niemu postępowanie dyscyplinarne. Z chwilą zatarcia Prezes KRBR ma obowiązek zarządzenia usunięcia z akt osobowych biegłego rewidenta wzmianki i dokumentów dotyczących ukarania.

Co równie istotne, ustawa w art. 170 wskazuje, iż KRBR, po uprawomocnieniu się orzeczenia nakładającego karę, podaje do publicznej wiadomości, bez zbędnej zwłoki, publikując na stronie internetowej PIBR, informację o popełnionym przez biegłego rewidenta przewinieniu dyscyplinarnym oraz orzeczonej za to przewinienie karze (informacje te są publikowane przez pięć lat, licząc od dnia, w którym orzeczenie nakładające karę stało się prawomocne).

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym. 0451943A30346163

Z kolei w sprawach przewinień dyscyplinarnych popełnionych w związku z badaniem ustawowym JZP (gdzie rolę KRD przejmuje KNA) postępowanie przed sądem (zgodnie z art. 178 ust. 1 i 3 ustawy) obejmuje postępowanie przed sądem okręgowym właściwym ze względu na miejsce zamieszkania obwinionego, a od wydanego w pierwszej instancji orzeczenia lub postanowienia kończącego postępowanie dyscyplinarne stronom przysługuje odwołanie[18]. W tym przypadku KNA po uprawomocnieniu się orzeczenia nakładającego karę podaje do publicznej wiadomości, bez zbędnej zwłoki, publikując na swojej stronie internetowej, informację o popełnionym przez biegłego rewidenta przewinieniu dyscyplinarnym oraz orzeczonej za to przewinienie karze (informacje te są publikowane przez pięć lat, licząc od dnia, w którym orzeczenie nakładające karę stało się prawomocne).

1.3.6. Rotacja biegłych rewidentów

W kwestii rotacji kluczowego biegłego rewidenta ustawa wskazuje na takową konieczność wyłącznie w odniesieniu do klientów będących JZP (zgodnie z art. 134 ust. 2 i 3 ustawy kluczowy biegły rewident nie może przeprowadzać badania ustawowego w tej samej JZP w okresie dłuższym niż pięć lat. Jednocześnie będzie on mógł ponownie przeprowadzać badanie ustawowe w tej JZP po upływie co najmniej[19] trzech lat od zakończenia ostatniego w niej badania ustawowego).

1.3.7. Kary dyscyplinarne

Ustawa zmieniła katalog kar dyscyplinarnych, w tym wysokość maksymalnej kary pieniężnej. W katalogu kar obecnie wymienia się:

- upomnienie nakazujące zaprzestanie określonego postępowania i powstrzymanie się od niego w przyszłości,
- karę pieniężną (do wysokości 250 tys. zł[20]),
- zakaz przeprowadzania badań[21],
- zakaz wykonywania czynności rewizji finansowej[21],
- zakaz wykonywania zawodu biegłego rewidenta[21],
- zakaz pełnienia funkcji członka zarządu lub innego organu zarządzającego albo członka rady nadzorczej lub innego organu nadzorczego w firmach audytorskich bądź JZP[22],
- skreślenie z rejestru.

Orzekając jedną z wymienionych kar, orzeka się również o nakazie podania do publicznej wiadomości imienia i nazwiska osoby fizycznej, na którą nałożono karę, wraz z numerem, pod którym osoba ta jest lub była wpisana do rejestru, chyba że podanie do publicznej wiadomo-

18 Z wyjątkiem sytuacji, gdzie zastosowanie mają przepisy ustawy z 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego oraz – częściowo – ustawy z 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny (jego rozdziały od I do III).
19 Tzw. cooling-off period.
20 Co stanowi w stosunku do sytuacji sprzed obowiązywania ustawy wzrost o ponad 60 razy.
21 Dotyczy okresu od roku do trzech lat (art. 159 ust. 6 ustawy).
22 Co ciekawe, kara ta może zostać orzeczona samoistnie, jak również obok pozostałych (art. 159 ust. 7 ustawy).

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 3451943A30346163

ści jej imienia i nazwiska będzie środkiem nieproporcjonalnym do popełnionego przewinienia dyscyplinarnego, będzie stanowiło zagrożenie dla stabilności rynków finansowych, zagrozi prowadzonemu postępowaniu karnemu lub wyrządzi niewspółmierną szkodę obwinionemu, pokrzywdzonemu, innym stronom postępowania dyscyplinarnego, firmie audytorskiej, w imieniu której biegły rewident świadczył swoje usługi, jednostce, dla której biegły rewident świadczył swoje usługi, organom PIBR, KNA lub Ministrowi Sprawiedliwości. Nie podlegają ujawnieniu dane podmiotu, dla którego wykonywane były czynności rewizji finansowej.

Jako kara dodatkowa może zostać orzeczony zakaz zajmowania stanowiska kontrolera jakości wykonania zlecenia lub pełnienia funkcji osoby odpowiedzialnej za system wewnętrznej kontroli jakości w firmie audytorskiej na okres od roku do trzech lat (art. 159 ust. 4 ustawy).

W razie jednoczesnego ukarania za kilka przewinień sąd ma wymierzać karę za poszczególne przewinienia, a następnie karę łączną, natomiast w przypadku łączenia kar pieniężnych łączna kara pieniężna nie może przekraczać sumy wszystkich kar i kwoty 250 tys. zł, a także nie może być niższa od najwyższej z orzeczonych kar pieniężnych.

1.4. Firmy audytorskie

1.4.1. Kontrola

Obecnie na podstawie art. 36 ust. 1 i 2, w powiązaniu z art. 2 ust. 1 pkt 23 ustawy, do zadań Krajowej Komisji Nadzoru (dalej „KKN") należy przeprowadzanie kontroli przestrzegania przepisów prawa, procedur i standardów przez biegłych rewidentów i firmy audytorskie, w zakresie:

- badań ustawowych sprawozdań finansowych jednostek innych niż JZP oraz
- usług objętych krajowymi standardami wykonywania zawodu, innych niż badanie ustawowe, czyli również usług przeglądu, usług atestacyjnych (innych niż badanie i przegląd) oraz usług pokrewnych (np. usług kompilacji).

Tym samym kontrola nad wykonywaniem badań ustawowych sprawozdań finansowych JZP będzie przeprowadzana tylko i wyłącznie przez kontrolerów KNA.

Częstotliwość kontroli (wykonywanych przez kontrolerów KKN) badań ustawowych sprawozdań finansowych jednostek innych niż JZP będzie uzależniona od wyników analizy ryzyka wystąpienia nieprawidłowości w badaniach ustawowych jednostek innych niż JZP, jednak kontrola będzie przeprowadzana nie rzadziej niż raz na 6 lat.

Z kolei w przypadku przeprowadzania badań ustawowych JZP częstotliwość kontroli będzie uzależniona również od wyników analizy ryzyka, ale kontrole będą przeprowadzane nie rzadziej niż:

- raz na trzy lata w przypadku przeprowadzania badań ustawowych dużych JZP,
- raz na sześć lat w przypadku przeprowadzania badań ustawowych JZP innych niż duże.

Każdorazowo w kontrolach przeprowadzanych przez KKN mogą uczestniczyć w charakterze obserwatorów, z prawem dostępu do wszelkich dokumentów, pracownicy komórki organizacyjnej w Ministerstwie Finansów właściwej do spraw rachunkowości i rewizji finan-

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym. 04512-43A30346163

sowej upoważnieni przez KNA. Co ciekawe, w ustawie nie ma analogicznych uprawnień dla kontrolerów PIBR do uczestnictwa w kontrolach sprawowanych przez KNA.

Należy pamiętać, że obecnie wykonywanie badań ustawowych JZP obok wykonywania innych czynności rewizji finansowej w JZP i/lub wykonywania jakichkolwiek czynności rewizji finansowej w jednostkach niebędących JZP będzie oznaczało w praktyce kontrolę danej firmy audytorskiej przez dwa ciała kontrolne – ze strony KNA oraz PIBR (KKN).

Zgodnie z art. 37 ust. 10 ustawy, opracowując procedury kontroli, KKN ma obecnie obowiązek brania pod uwagę skali i złożoności działalności kontrolowanej firmy audytorskiej, a procedury kontroli firmy audytorskiej muszą uwzględniać obowiązywanie zasady proporcjonalności przy stosowaniu krajowych standardów badania przy badaniach ustawowych jednostek innych niż duże jednostki. Tym samym wprost zastosowano tzw. skalowalność.

W przypadku powzięcia informacji o nieprawidłowościach w przeprowadzaniu badań ustawowych jednostek innych niż JZP KKN ma możliwość przeprowadzenia kontroli wykonywania zawodu przez biegłych rewidentów i działalności firmy audytorskiej przeprowadzającej te badania (tzw. kontrola doraźna).

Odnośnie do aspektów technicznych przeprowadzania kontroli przez kontrolerów PIBR warto wiedzieć, że osoba kontrolująca ma prawo:

- wstępu do wszystkich pomieszczeń kontrolowanej firmy audytorskiej,
- wglądu do wszelkich dokumentów kontrolowanej firmy audytorskiej,
- sporządzania uwierzytelnionych kopii, odpisów lub wyciągów z dokumentów oraz zestawień i danych niezbędnych do przeprowadzenia kontroli,
- wglądu do danych zawartych w systemie teleinformatycznym kontrolowanej firmy audytorskiej oraz sporządzania kopii lub wyciągów z tych danych, w tym w postaci elektronicznej,
- żądania udzielania ustnych lub pisemnych wyjaśnień w zakresie objętym kontrolą, w formie i terminie przez nią wyznaczonych, oraz zapewnienia terminowego udzielania wyjaśnień przez pracowników kontrolowanej firmy audytorskiej,
- żądania zapewnienia warunków i środków będących w dyspozycji kontrolowanej firmy audytorskiej, niezbędnych do sprawnego przeprowadzania kontroli,
- żądania zapewnienia nienaruszalności zabezpieczonych przez osobę kontrolującą materiałów pozostawionych na przechowanie w kontrolowanej firmie audytorskiej.

Koszty sporządzenia kopii, odpisów lub wyciągów z dokumentów lub wyciągów z danych zawartych w systemie teleinformatycznym ponosi kontrolowana firma audytorska.

Osoba kontrolująca ma także uprawnienia w zakresie żądania udzielenia informacji, w tym przekazania dokumentów, związanych z badaniami ustawowymi przeprowadzonymi przez kontrolowaną firmę audytorską od:

- badanych przez kontrolowaną firmę audytorską jednostek, ich jednostek powiązanych i stron z nimi powiązanych,
- osób trzecich, którym kontrolowana firma audytorska przeprowadzająca badanie ustawowe zleciła określone czynności w ramach umowy podwykonawstwa,
- innych osób uczestniczących w czynnościach biegłego rewidenta wykonywanych w ramach badań ustawowych,
- osób będących stroną powiązaną z biegłym rewidentem lub kontrolowaną firmą audytorską.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 3451943A30346163

Kontrola jest przeprowadzana w siedzibie kontrolowanej firmy audytorskiej lub miejscu wykonywania przez nią działalności, w godzinach pracy lub w czasie faktycznego wykonywania działalności przez kontrolowaną firmę audytorską[23]. Kontrolowana firma audytorska lub upoważniona przez nią osoba ma prawo uczestniczyć w czynnościach kontrolnych.

Dowodami, na podstawie których dokonuje się ustaleń kontroli, są:

- dokumenty,
- dane zawarte w systemach teleinformatycznych kontrolowanej firmy audytorskiej,
- ustne lub pisemne wyjaśnienia w zakresie objętym kontrolą,
- oświadczenia osób trzecich,
- wyniki oględzin,
- inne materiały, które mogą przyczynić się do stwierdzenia stanu faktycznego w zakresie objętym kontrolą.

Informacje pisemne sporządzane przez kontrolowaną firmę audytorską na potrzeby przeprowadzanej kontroli opatruje się czytelnym podpisem osoby sporządzającej. W przypadku odmowy podpisania informacji osoba kontrolująca sporządza adnotację. Zgodność z oryginałem kopii odpisów lub wyciągów z dokumentów potwierdza kontrolowana firma audytorska lub upoważniona przez nią osoba. W przypadku niebezpieczeństwa utraty dowodów osoba kontrolująca może wskazać sposób zabezpieczenia dowodów przez przechowywanie ich w siedzibie kontrolowanej firmy audytorskiej lub miejscu wykonywania przez nią działalności w oddzielnym, zamkniętym i opieczętowanym pomieszczeniu. O zwolnieniu dowodów spod zabezpieczenia decyduje osoba kontrolująca.

Zakończenie kontroli następuje z dniem doręczenia kontrolowanej firmie audytorskiej zawiadomienia o jej zakończeniu. W terminie 30 dni roboczych od dnia zakończenia kontroli osoba kontrolująca sporządza protokół kontroli. Protokół kontroli sporządza się w dwóch jednobrzmiących egzemplarzach, z których jeden doręcza się kontrolowanej firmie audytorskiej. Po doręczeniu protokołu kontroli nie dokonuje się w protokole żadnych poprawek ani dopisków. W terminie 14 dni roboczych od dnia doręczenia protokołu kontroli kontrolowana firma audytorska może zgłosić PIBR pisemne, umotywowane zastrzeżenia do protokołu. O sposobie rozpatrzenia zastrzeżeń PIBR informuje kontrolowaną firmę audytorską w terminie 14 dni roboczych od dnia ich otrzymania. W przypadku niezgłoszenia zastrzeżeń w ww. terminie przyjmuje się, że kontrolowana firma audytorska nie kwestionuje ustaleń kontroli.

W przypadku stwierdzenia nieprawidłowości podczas kontroli PIBR podejmuje następujące działania pokontrolne:

- kieruje do kontrolowanej firmy audytorskiej zalecenia wraz z określeniem odpowiedniego terminu umożliwiającego ich realizację; w przypadku zaleceń dotyczących systemu wewnętrznej kontroli jakości termin ich realizacji nie może przekraczać 12 miesięcy;
- składa, jeżeli istnieją do tego podstawy:
  - zawiadomienie o podejrzeniu popełnienia przewinienia dyscyplinarnego do Krajowego Rzecznika Dyscyplinarnego (dalej „KRD"),
  - informację o stwierdzonych nieprawidłowościach, dotyczących ustawy oraz rozporządzenia[24], do KRBR.

[23] Na wyjątek wskazano w art. 39 ust. 5 ustawy.
[24] Ich pełny katalog wskazano w art. 182 ust. 1 ustawy.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym. 04512-43A30346163

Zgodnie z art. 41 ustawy w przypadku stwierdzenia nieprawidłowości podczas kontroli KKN ma obowiązek:

- skierowania do firmy audytorskiej zalecenia wraz z określeniem odpowiedniego terminu umożliwiającego ich realizację;
- złożenia, jeżeli istnieją do tego podstawy:
  - zawiadomienia o podejrzeniu popełnienia przewinienia dyscyplinarnego do KRD,
  - informacji o stwierdzonych nieprawidłowościach do KRBR.

Odnośnie do form prawnych, w jakich mają prawo funkcjonować firmy audytorskie, znaczących zmian nie wprowadzono. Firmą audytorską jest jednostka, w której badania sprawozdań finansowych przeprowadzają biegli rewidenci, wpisana na listę firm audytorskich (dalej „lista") i prowadząca działalność w jednej z następujących form:

- działalności gospodarczej prowadzonej przez biegłego rewidenta we własnym imieniu i na własny rachunek;
- spółki cywilnej, spółki jawnej lub spółki partnerskiej, w której większość głosów posiadają biegli rewidenci lub firmy audytorskie, zatwierdzone co najmniej w jednym państwie UE; w spółkach, w których powołano zarząd, większość członków zarządu stanowią biegli rewidenci zatwierdzeni co najmniej w jednym państwie UE; jeżeli zarząd składa się nie więcej niż z dwóch osób, jedną z nich jest biegły rewident;
- spółki komandytowej, w której komplementariuszami są wyłącznie biegli rewidenci lub firmy audytorskie, zatwierdzeni co najmniej w jednym państwie UE;
- spółki kapitałowej lub spółdzielni, które spełniają następujące wymagania:
  - większość członków zarządu stanowią biegli rewidenci zatwierdzeni co najmniej w jednym państwie UE; jeżeli zarząd składa się nie więcej niż z dwóch osób, jedną z nich jest biegły rewident,
  - większość głosów na walnym zgromadzeniu posiadają biegli rewidenci lub firmy audytorskie, zatwierdzeni co najmniej w jednym państwie UE,
  - większość członków organów nadzorczych stanowią biegli rewidenci zatwierdzeni co najmniej w jednym państwie UE;
- spółdzielczego związku rewizyjnego, który spełnia następujące wymagania:
  - zatrudnia do badania biegłych rewidentów,
  - większość członków zarządu stanowią biegli rewidenci zatwierdzeni co najmniej w jednym państwie UE; jeżeli zarząd składa się nie więcej niż z dwóch osób, jedną z nich jest biegły rewident.

Z kolei w kwestii przedmiotu działalności ustawodawca wskazał na następujące możliwości (poza, oczywiście, wykonywaniem czynności rewizji finansowej) w zakresie przedmiotu działalności firmy audytorskiej (co istotne, jest to katalog zamknięty):

- usługowe prowadzenie ksiąg rachunkowych i podatkowych,
- doradztwo podatkowe,
- prowadzenie postępowania upadłościowego lub likwidacyjnego,
- działalność wydawnicza lub szkoleniowa w zakresie rachunkowości, rewizji finansowej i podatków,

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 3451943A30346163

- wykonywanie ekspertyz lub sporządzanie opinii ekonomiczno-finansowych,
- świadczenie usług doradztwa lub zarządzania, wymagających posiadania wiedzy z zakresu rachunkowości, rewizji finansowej, prawa podatkowego oraz organizacji i funkcjonowania przedsiębiorstw,
- świadczenie usług atestacyjnych innych niż czynności rewizji finansowej, niezastrzeżonych do wykonywania przez biegłych rewidentów,
- świadczenie usług pokrewnych,
- świadczenie innych usług zastrzeżonych w odrębnych przepisach do wykonywania przez biegłych rewidentów.

Warto zwrócić uwagę na art. 47 ust. 3, zgodnie z którym firma audytorska ma prawo prowadzić działalność polegającą na uzyskiwaniu pożytków z posiadanego majątku (czyli np. wynajmować nieużytkowaną część biura jednostkom zewnętrznym).

1.4.2. Podwykonawstwo

Diametralną zmianę ustawa wprowadza w kwestii podwykonawstwa.

Do dnia wejścia ustawy w życie dopuszczalne było delegowanie całego zlecenia na inną firmę audytorską[25]. Obecnie nie jest już to prawnie dozwolone. Aktualnie ustawa wskazuje na możliwość jedynie zlecania w tej formie „niektórych czynności badania". Analogicznie jak poprzednio w przypadku podwykonawstwa firma audytorska zlecająca podwykonawstwo (czyli podpisująca umowę z klientem) jest odpowiedzialna wobec badanej jednostki za przeprowadzenie badania. Dodatkowo, zgodnie z art. 49 ustawy, gdy czynności badania są realizowane przez podwykonawców, zasady etyki zawodowej, przepisy w zakresie niezależności, rotacji kluczowego biegłego rewidenta oraz rotacji firmy audytorskiej będą miały zastosowanie m.in. do całego zespołu wykonującego badanie, w tym do podwykonawców. Co ciekawe, podwykonawca jest obowiązany przestrzegać polityk i procedur przeprowadzania badań ustawowych ustanowionych przez firmę audytorską zlecającą wykonanie niektórych czynności badania, których podjął się podwykonawca. W praktyce może to oznaczać, że jeżeli podmiot audytorski będzie chciał realizować zlecenia jako przyjmujący je od wielu firm zlecających mu podwykonawstwo, będzie musiał każdorazowo przestrzegać ustalanych przez te firmy (i zapewne różniących się między sobą) odmiennych ww. polityk i procedur.

1.4.3. Ocena systemu wewnętrznej kontroli jakości

Kolejnym obowiązkiem z ustawy, dotyczącym firm audytorskich, jest konieczność przeprowadzania corocznej oceny systemu wewnętrznej kontroli jakości, w wyniku której firma będzie mogła przedstawić propozycję rozwiązań mających na celu poprawę adekwatności i skuteczności systemu wewnętrznej kontroli jakości. Dokumentację dotyczącą tej oceny należy przechowywać co najmniej przez pięć lat.

[25] W podwykonawstwie w 2016 r. wykonano w Polsce około 1160 czynności rewizji finansowej (źródło: *Sprawdź jak funkcjonuje twój samorząd*, PIBR, 2016, str. 5).

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym: 04512-49A30346163

Zmianie uległa również ilość informacji, jaką corocznie kierowały firmy audytorskie do KRBR. Dotychczasowe sprawozdanie z działalności firmy audytorskiej (tzw. P11), przekazywane jedynie do KRBR, zostało zastąpione dwoma oddzielnymi. Jedno z nich firmy będą kierowały wyłącznie do KNA (dotyczy tylko firm audytorskich przeprowadzających badania ustawowe JZP), a drugie do KRBR (dotyczy w praktyce[26] każdej firmy audytorskiej, w tym również tych, które będą kierowały sprawozdanie, o którym mowa wcześniej, do KNA).

Zgodnie z art. 51 ustawy firma audytorska, która w poprzednim roku kalendarzowym przeprowadziła badanie ustawowe JZP, w terminie do ostatniego dnia lutego następnego roku będzie zobowiązana przekazać do KNA sprawozdanie za poprzedni rok kalendarzowy zawierające w szczególności:

- informacje o przychodach z tytułu badań ustawowych (ale nie tylko) w JZP, z podaniem nazw, form organizacyjno-prawnych, siedzib oraz numerów identyfikacji podatkowej JZP, w których wykonano usługi, rodzaju usługi, imienia, nazwiska, numeru w rejestrze biegłego rewidenta wykonującego usługę oraz daty i rodzaju sporządzonych sprawozdań i raportów,
- informacje o badaniach ustawowych JZP, w których czynności badania zostały zrealizowane przez podwykonawców, z podaniem nazw podwykonawców, ich form organizacyjno-prawnych, siedzib i numerów wpisu na listę, oraz wskazaniem tych czynności,
- informację o wysokości przychodów firmy audytorskiej, z wyszczególnieniem przychodów z tytułu wykonywania czynności rewizji finansowej w JZP i jednostkach innych niż JZP.

Co istotne, KNA będzie miała prawo żądać dodatkowych informacji, innych niż wymienione, niezbędnych do wykonania przez ten organ zadań ustawowych.

Dodatkowo generalnie wszystkie firmy audytorskie, również w terminie do ostatniego dnia lutego następnego roku, będą przekazywać KRBR sprawozdanie za poprzedni rok kalendarzowy zawierające w szczególności:

- wykaz jednostek, w których przeprowadzono czynności rewizji finansowej (z wyłączeniem badań ustawowych JZP), z podaniem nazw, form organizacyjno-prawnych, siedzib oraz numerów identyfikacji podatkowej jednostek, w których wykonano czynności rewizji finansowej, rodzaju czynności, imienia, nazwiska, numeru w rejestrze biegłego rewidenta wykonującego usługę oraz daty i rodzaju sporządzonych sprawozdań i raportów;
- informację o liczbie i rodzaju czynności rewizji finansowej, z podziałem na badania ustawowe sprawozdań finansowych, badania dobrowolne sprawozdań finansowych, badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych, przeglądy sprawozdań finansowych, przeglądy skonsolidowanych sprawozdań finansowych oraz inne usługi atestacyjne;
- informacje o badaniach ustawowych (z wyłączeniem badań ustawowych JZP), w których czynności badania zostały zrealizowane przez podwykonawców, z podaniem nazw, form organizacyjno-prawnych, siedzib i numerów wpisu na listę podwykonawców oraz wskazaniem tych czynności;
- informację, czy firma audytorska przeprowadzała badania ustawowe JZP;

[26] Nie dotyczyłoby firmy, która wykonywałaby jedynie badania ustawowych sprawozdań finansowych JZP, co w praktyce się nie zdarza.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 3451943A30346163

- informację o wysokości przychodów firmy audytorskiej z tytułu wykonywania czynności rewizji finansowej w jednostkach innych niż JZP oraz wynikającej z nich wysokości opłaty z tytułu nadzoru;
- informacje o odbywanych przez kandydatów na biegłych rewidentów aplikacjach i praktykach w firmie audytorskiej;
- wykaz i rodzaj świadczonych usług niebędących czynnościami rewizji finansowej.

1.4.4. Ubezpieczenie OC

Zaszły zmiany w sprawie ubezpieczenia odpowiedzialności cywilnej (dalej „OC") wykonywanych przez firmę audytorską usług. Zgodnie z art. 53 ustawy firma audytorska jest obecnie obowiązana zawrzeć umowę OC:

- w zakresie wykonywania czynności rewizji finansowej – nie później niż w dniu poprzedzającym dzień rozpoczęcia wykonywania czynności rewizji finansowej (obowiązek ubezpieczenia ma ustawać z dniem skreślenia z listy)[27];
- w przypadku świadczenia pozostałych usług – nie później niż w dniu poprzedzającym dzień rozpoczęcia wykonywania tych usług.

W tej kwestii Minister Finansów (najpóźniej do 21 grudnia 2017 r. – zgodnie z art. 295 pkt 1 ustawy) ma wydać rozporządzenie, które szczegółowo określi zakres ubezpieczenia OC oraz minimalną sumę gwarancyjną. Do tego czasu obowiązuje obecne rozporządzenie w tej sprawie[28].

Diametralna różnica w stanie prawnym zaszła w kwestii opłaty rocznej z tytułu nadzoru (art. 55 i 56 ustawy). Zmianie uległy zarówno wartości maksymalne, jak i podstawy wyliczeń opłaty. Firma audytorska jest (począwszy od opłaty za 2018 r., ponieważ za 2017 r. z punktu widzenia firm audytorskich nic nie uległo zmianie w tym względzie[29] – obowiązuje ustalona przez KRBR stawka 1,75% od sumy osiągniętych w tym roku przychodów z tytułu czynności rewizji finansowej, niezależnie od tego, czy od JZP, czy też od klientów niebędących JZP) obecnie obowiązana wnosić opłatę z tytułu nadzoru:

- w wysokości nie wyższej niż 5,5%[30] rocznych przychodów z tytułu wykonywania czynności rewizji finansowej w JZP (jednak nie mniej niż 20% przeciętnego wynagrodzenia w gospodarce narodowej, ogłoszonego przez Prezesa GUS za poprzedni rok kalendarzowy). Wysokość tej opłaty będzie ustalana przez Ministra Finansów (w formie obwieszczenia) w terminie do 30 listopada roku poprzedzającego dany rok kalendarzowy, za który

---

27 Autor zwraca uwagę na osobliwe podejście ustawodawcy do ubezpieczenia OC czynności rewizji finansowej, w myśl którego sankcjonowana jest możliwość nieposiadania polisy OC w przypadku niewykonywania czynności rewizji finansowej, ale tylko i wyłącznie w okresie począwszy od wpisu na listę do momentu rozpoczęcia świadczenia tych usług. W przypadku, w którym firma zaprzestałaby ich wykonywania, nie ma jednak już możliwości nieubezpieczenia się w tym względzie.

28 Jest to rozporządzenie Ministra Finansów z 3 grudnia 2009 r. w sprawie obowiązkowego ubezpieczenia odpowiedzialności cywilnej podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych.

29 Art. 292 ust. 2 ustawy.

30 W założeniach dotyczących ustawy pojawiała się wartość 5,15% (https://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/12284259/12347191/12347192/dokument230032.pdf, str. 13).

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym. Nr jawny: 84512-43A30346163

uiszczana jest opłata z tytułu nadzoru. Stanowi ona dochód budżetu państwa i jest realizowana bezpośrednio na rachunek budżetu państwa;

- w wysokości nie wyższej niż 1,5% rocznych przychodów z tytułu wykonywania czynności rewizji finansowej w jednostkach innych niż JZP (jednak nie mniej niż 20% przeciętnego wynagrodzenia w gospodarce narodowej, ogłoszonego przez Prezesa GUS za poprzedni rok kalendarzowy). Wysokość tej opłaty będzie w dalszym ciągu ustalana przez KRBR, stanowić będzie przychód PIBR i będzie realizowana bezpośrednio na rachunek PIBR.

Opłata (w obu przypadkach) będzie podlegać egzekucji w trybie przepisów ustawy z 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, natomiast odsetki za zwłokę – na zasadach określonych w ustawie z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa.

Wczytując się w wymienione przepisy ustawy, warto zdać sobie sprawę z tego, że firmy audytorskie, które wykonają (poza innymi czynnościami rewizji finansowej) co najmniej jedno badanie ustawowe JZP, ale jednocześnie ich przychód roczny będzie na tyle niski, iż z kalkulacji opłaty wynikałby obowiązek jej uiszczenia w wartości minimalnej, teraz zapłacą tę opłatę[31] podwójnie – na rzecz PIBR oraz budżetu państwa.

Co istotne – w przypadku nieuregulowania opłaty rocznej z tytułu nadzoru (pomimo wcześniejszego nałożenia kary pieniężnej) firma audytorska zostanie skreślona z listy.

Zgodnie z art. 54 ustawy firma audytorska ponosi odpowiedzialność za szkodę spowodowaną swoim działaniem lub zaniechaniem, a kwota odszkodowania z tytułu odpowiedzialności firm audytorskich badających:

- JZP – nie może przekraczać mniejszej kwoty z dwóch: 20-krotności wynagrodzenia ustalonego w umowie wykonania czynności rewizji finansowej lub 12 mln zł,
- jednostki inne niż JZP – nie może przekraczać mniejszej kwoty z dwóch: 10-krotności wynagrodzenia ustalonego w umowie wykonania czynności rewizji finansowej lub 3 mln zł.

Każdorazowo ograniczenie odpowiedzialności nie dotyczy przypadków umyślnego naruszenia obowiązków zawodowych przez biegłego rewidenta.

1.4.5. Wpisy na liście biegłych rewidentów

Do informacji, jakie obecnie znajdują się na liście, dojdą dodatkowe:

- informacja, czy firma audytorska została zarejestrowana w innym niż Polska państwie UE w celu umożliwienia przeprowadzania unijnych badań ustawowych, wymaganych w państwie UE dokonującym rejestracji;
- dane kontaktowe obejmujące numer telefonu i adres poczty elektronicznej oraz imię i nazwisko osoby wyznaczonej do kontaktów;
- informacja, czy firma audytorska została wpisana na listę w trybie, zgodnie z którym firma audytorska zatwierdzona w innym niż Polska państwie UE jest uprawniona do wykonywa-

[31] Dla 2017 r. opłata minimalna dotyczy podmiotów, które osiągną przychody z czynności rewizji finansowej na poziomie do około 46 tys. zł.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 3431943A30346163

nia badań ustawowych w Polsce, jeżeli kluczowy biegły rewident przeprowadzający takie badania jest wpisany do rejestru, a firma audytorska jest wpisana na listę.

W kwestii wpisu na listę, analogicznie jak w przypadku wpisu do rejestru, wpis uważa się za dokonany, jeżeli KNA, w terminie 45 dni od dnia otrzymania uchwały o wpisie na listę, nie wyrazi sprzeciwu w formie decyzji administracyjnej.

Zgodnie z art. 57 ustawy listę w dalszym ciągu będzie prowadzić KRBR, a zawarte we wpisie informacje będą następujące:

- nazwa i adresy organów odpowiedzialnych odpowiednio za nadzór publiczny, wpis na listę, kontrole w ramach systemu zapewniania jakości, prowadzenie kontroli doraźnych i nakładanie kar administracyjnych za naruszenie przepisów ustawy oraz rozporządzenia (czyli KNA oraz Komisja Nadzoru Finansowego);
- numer wpisu na listę;
- pełna i skrócona nazwa oraz adres firmy audytorskiej;
- forma organizacyjno-prawna firmy audytorskiej;
- nazwiska i imiona lub nazwy właścicieli, wspólników (w tym komplementariuszy), udziałowców (akcjonariuszy), członków zarządu oraz członków organów nadzorczych;
- adresy właścicieli, wspólników (w tym komplementariuszy), udziałowców (akcjonariuszy), członków zarządu oraz członków organów nadzorczych;
- nazwiska, imiona i numery w rejestrze wszystkich biegłych rewidentów zatrudnionych w firmie audytorskiej lub z nią powiązanych jako wspólnicy lub w inny sposób;
- adresy oddziałów firmy audytorskiej;
- informacja o członkostwie w sieci oraz wykaz nazw i adresów firm audytorskich należących do sieci oraz podmiotów powiązanych z firmą audytorską lub też wskazanie miejsca, w którym informacje te są publicznie dostępne;
- adres strony internetowej firmy audytorskiej;
- numer w rejestrze nadany firmie audytorskiej przez organ rejestrujący innego niż Rzeczpospolita Polska państwa UE lub państwa trzeciego oraz nazwa tego organu;
- informacja, czy firma audytorska została zarejestrowana w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie UE w celu umożliwienia przeprowadzania unijnych badań ustawowych, wymaganych w państwie UE dokonującym rejestracji;
- dane kontaktowe obejmujące numer telefonu i adres poczty elektronicznej oraz imię i nazwisko osoby wyznaczonej do kontaktów;
- informacja, czy firma audytorska została wpisana na listę na podstawie art. 58 ust. 3 ustawy, czyli została ona zatwierdzona w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie UE i jest uprawniona do wykonywania badań ustawowych w Rzeczypospolitej Polskiej, a reprezentujący ją kluczowy biegły rewident przeprowadzający takie badania jest wpisany do rejestru.

Do zgłaszania zmian danych podlegających wpisowi na listę stosuje się analogiczny termin jak w przypadku rejestru, tj. 30 dni od dnia ich zaistnienia (zmiany zgłasza się do KRBR).

Wpisu na listę dokonuje się w przypadku spełniania przez firmę audytorską następujących warunków:

- złożenia wniosku zawierającego udokumentowane dane, o których mowa powyżej,

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym. Nr jawnym: 04512-43A30346163

- posiadania nieposzlakowanej opinii,
- złożenia oświadczenia o zdolności do prowadzenia działalności w zakresie wykonywania czynności rewizji finansowej, podpisanego przez członków zarządu, a w przypadku braku zarządu – przez właścicieli lub wspólników.

Za wpis na listę pobierana jest przez PIBR opłata (w 2017 r. jest to 2000 zł[32]).

Również jak w przypadku wpisu do rejestru, tak tutaj wpis na listę uważa się za dokonany, jeżeli KNA, w terminie 45 dni od dnia otrzymania uchwały KRBR o wpisie na listę, nie wyrazi sprzeciwu w formie decyzji administracyjnej; dopiero po upływie tego terminu firma może wydawać sprawozdania z wykonania m.in. jakichkolwiek czynności rewizji finansowej.

Zgodnie z art. 61 ustawy skreślenie firmy audytorskiej z listy następuje w przypadku:

- złożenia przez firmę audytorską wniosku o skreślenie z listy;
- nieuregulowania opłaty z tytułu nadzoru (w części odprowadzanej zarówno na rzecz budżetu państwa, jak i na rzecz PIBR), mimo wcześniejszego nałożenia kary administracyjnej;
- niepoddania się kontroli (również zarówno ze strony KNA, jak i KKN);
- zaprzestania spełniania wymogów dotyczących m.in. składów osobowych w organach firmy, które wymagane są dla celów wpisu na listę;
- czasowego zawieszenia uprawnień do przeprowadzania obowiązkowych badań sprawozdań finansowych lub odebrania takich uprawnień przez organ zatwierdzający z państwa członkowskiego pochodzenia – w odniesieniu do firmy audytorskiej wpisanej na listę na podstawie art. 58 ustawy;
- utraty przez firmę audytorską nieposzlakowanej opinii;
- ostatecznego rozstrzygnięcia KNA lub KRBR nakładającego na firmę audytorską karę skreślenia z listy.

Warto zwrócić uwagę na fakt, że wśród sankcji skutkujących skreśleniem firmy audytorskiej z listy ustawa wskazuje na utratę przez firmę audytorską nieposzlakowanej opinii (ponowny wpis na listę tej firmy może nastąpić co najmniej po pięciu latach od dnia skreślenia). Ustawa nie wskazuje także, w jaki sposób wyglądać ma udokumentowanie przez KRBR utraty nieposzlakowanej opinii przez firmę. Dodatkowo firma audytorska, która złoży obecnie wniosek o skreślenie z listy, ma obowiązek przed jego głosowaniem przez KRBR przekazać do PIBR akta badań przeprowadzonych w ciągu ostatnich pięciu lat i dokumentację systemu wewnętrznej kontroli jakości - pod rygorem pozostawienia tego wniosku bez rozpoznania.

1.4.6. Organizacja firmy audytorskiej

W kwestii organizacji firmy audytorskiej ustawa wskazuje na obowiązek ustanowienia:

- polityk i procedur zapewniających, aby:
  - właściciele, wspólnicy (w tym komplementariusze) lub udziałowcy (akcjonariusze), członkowie zarządu lub innego organu zarządzającego, członkowie rady nadzorczej lub innego organu nadzorczego firmy audytorskiej lub podmiotu powiązanego z firmą

[32] Od 4 lipca 2017 r. (wcześniej przez kilka lat była to opłata na poziomie 1500 zł).

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 3451943A30346163

audytorską nie ingerowali w przeprowadzanie badania w sposób zagrażający niezależności lub obiektywizmowi biegłego rewidenta przeprowadzającego badanie w imieniu firmy audytorskiej,
- pracownicy i inne osoby, z których usług korzysta lub które nadzoruje i które biorą bezpośredni udział w czynnościach w zakresie badania, posiadali odpowiednią wiedzę i doświadczenie w zakresie przydzielonych im obowiązków oraz aby wykonywane przez nich zlecenie badania było zgodne z obowiązującymi dla tego zlecenia standardami badania oraz obowiązującymi wymogami ustawowymi w zakresie niezależności oraz rotacji firmy audytorskiej i kluczowego biegłego rewidenta,
- zlecanie niektórych czynności badania w ramach umowy o podwykonawstwo nie wpływało negatywnie na jakość wewnętrznej kontroli jakości firmy audytorskiej oraz nie ograniczało możliwości sprawowania przez KNA lub właściwe organy PIBR nadzoru nad przestrzeganiem przepisów ustawy lub rozporządzenia przez firmę audytorską i biegłych rewidentów działających w jej imieniu;

- polityk i procedur przeprowadzania badań, szkoleń, nadzorowania i oceniania działań pracowników oraz tworzenia akt badań;
- rozwiązań organizacyjnych:
  - zapobiegających zagrożeniom dla niezależności firmy audytorskiej oraz biegłych rewidentów działających w jej imieniu, a także mających na celu wykrywanie zagrożeń, ich eliminowanie lub zarządzanie nimi oraz ich ujawnianie przed przyjęciem lub kontynuowaniem zlecenia badania,
  - dotyczących postępowania w przypadku incydentów mogących mieć poważne skutki dla rzetelności czynności podejmowanych przez firmę audytorską lub biegłych rewidentów działających w jej imieniu w zakresie badania oraz sposobu dokumentowania takich incydentów;
- procedur administracyjnych i księgowych, mechanizmów wewnętrznej kontroli jakości, procedur oceny ryzyka oraz rozwiązania w zakresie kontroli i zabezpieczeń na potrzeby systemów przetwarzania informacji; mechanizmów wewnętrznej kontroli jakości zapewniających przestrzeganie decyzji i procedur na wszystkich poziomach organizacyjnych firmy audytorskiej lub w odniesieniu do wszystkich osób i podmiotów biorących udział w badaniu;
- polityk wynagrodzeń, w tym polityki udziału w zyskach, określających odpowiednie zachęty do osiągania wysokiej jakości badania, uwzględniając, że kwota przychodów, które biegły rewident lub firma audytorska uzyskują

UWAGA!

Firma audytorska ma obowiązek dostosowania swojej organizacji wewnętrznej, w tym polityk, procedur, rozwiązań organizacyjnych i mechanizmów wewnętrznej kontroli jakości, do wielkości i rodzaju prowadzonej działalności podstawowej, w tym do rodzaju i wielkości badanych jednostek (czyli ponownie pojawia się pojęcie skalowalności). Jest ona również zobligowana do wykazania (na żądanie KNA lub właściwych organów PIBR), że stosowane przez nią polityki, procedury, rozwiązania organizacyjne i mechanizmy wewnętrznej kontroli jakości są odpowiednie do skali i stopnia złożoności czynności wykonywanych przez firmę audytorską, biegłych rewidentów lub podwykonawców działających w jej imieniu i na jej rzecz.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym. 04512-43A30346163

ze świadczenia na rzecz badanej jednostki usług niebędących badaniem, nie jest brana pod uwagę przy ocenie wyników w zakresie uzyskiwania wysokiej jakości badania oraz nie stanowi elementu wynagrodzenia jakichkolwiek osób biorących udział w badaniu lub mogących na nie wpłynąć;

- w przypadku badania JZP:
  - mechanizmu rotacji kluczowego biegłego rewidenta,
  - mechanizmu stopniowej rotacji najwyższego rangą personelu,
  - procedur określających tryb rozwiązywania sporów między kontrolerem jakości wykonania zlecenia a kluczowym biegłym rewidentem.

Do każdego badania firma audytorska wyznacza przynajmniej jednego kluczowego biegłego rewidenta, kierując się koniecznością zapewnienia wysokiej jakości badania oraz spełnienia wymogów w zakresie niezależności i kompetencji umożliwiających właściwe przeprowadzenie badania. Ma ona obowiązek zapewnienia kluczowemu biegłemu rewidentowi odpowiednich zasobów (w tym zespołu wykonującego badanie, posiadającego kompetencje i możliwości niezbędne do właściwego wykonania danego badania). Ustawa wyraźnie wskazuje na konieczność brania przez kluczowego biegłego rewidenta czynnego udziału w przeprowadzaniu badania (jednocześnie nie wskazując niestety na definicję tego sformułowania). Zarówno kluczowy biegły rewident, jak i firma audytorska muszą przeznaczać wystarczająco dużo czasu i odpowiednie zasoby w celu właściwej realizacji badania.

1.4.7. Dokumentacja rewizyjna

W ustawie precyzyjnie wskazano przepisy dotyczące minimalnej zawartości dokumentacji klienta oraz akt badania (art. 67 ust. 3 i 4 ustawy). Dokumentacja klienta musi zawierać m.in. informacje o liście usług wykonanych na rzecz danego klienta oraz całkowitym wynagrodzeniu za badanie przewidziane umową o badanie, faktycznym wynagrodzeniu za badanie, a także całkowitym wynagrodzeniu za poszczególne usługi inne niż badanie otrzymane w każdym roku obrotowym, jak również dane na temat procentowego udziału wszystkich wynagrodzeń otrzymanych od danego klienta w danym roku obrotowym w całkowitych przychodach rocznych firmy audytorskiej.

W przypadku akt badania dokumentacja musi zawierać m.in. informacje o: imionach i nazwiskach kluczowych biegłych rewidentów wraz ze wskazaniem imienia i nazwiska kluczowego biegłego rewidenta podpisującego sprawozdanie z badania, składzie zespołu wykonującego badanie, imionach i nazwiskach kontrolerów jakości wykonania zlecenia badania (w przypadku badań JZP), liście podwykonawców, podmiotów powiązanych z firmą audytorską, podmiotów z sieci, ekspertów lub innych osób, które brały udział w przeprowadzaniu badania.

W kwestii przechowywania dokumentacji firma audytorska jest zobowiązana do przechowywania przez okres nie krótszy niż pięć lat dokumentacji dotyczącej wszystkich naruszeń przepisów ustawy lub rozporządzenia, jak również wszystkich skutków ww. naruszeń, a także środków podjętych w celu przeciwdziałania im oraz w celu zmiany systemu wewnętrznej kontroli jakości firmy audytorskiej (art. 67 ust. 1 ustawy).

Z kolei w przypadku przechowywania akt badania, dokumentacji klienta oraz skarg (art. 67 ust. 5 do 8 ustawy):

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 3451943A30346163

- akta badania muszą być zamknięte nie później niż 60 dni po dacie sporządzenia sprawozdania z badania i być przechowywane przez okres co najmniej pięciu lat od daty zamknięcia,
- w kwestii dokumentacji klienta firma audytorska ma obowiązek przechowywania jej przez okres nie krótszy niż pięć lat od daty zamknięcia akt badania lub innej usługi niebędącej badaniem wykonanej na rzecz tego klienta,
- dokumentację wszystkich skarg pisemnych przekazanych firmie audytorskiej, które dotyczyły przeprowadzonych badań, należy przechowywać co najmniej przez pięć lat od daty ich wniesienia.

W przypadku wszczęcia postępowania dyscyplinarnego lub postępowania w sprawie odpowiedzialności firmy audytorskiej wymienione okresy przechowywania dokumentacji ulegają wydłużeniu do czasu przedawnienia okresu karalności przewinienia dyscyplinarnego.

Zgodnie z art. 82 ustawy w przypadku zastąpienia firmy audytorskiej inną firmą audytorską zastępowana firma audytorska ma obowiązek zapewnienia zastępującej firmie audytorskiej dostępu do wszelkich informacji na temat badanej jednostki i ostatniego badania tej jednostki. Na wniosek zastępującej firmy audytorskiej zastępowana firma audytorska ma umożliwić dostęp do akt badania, a zastępowana firma audytorska jest obowiązana wykazać, na żądanie KNA lub odpowiednich organów PIBR, że otrzymała dostęp do wszelkich informacji na temat badanej jednostki i ostatniego badania tej jednostki.

1.4.8. Zasady bezstronności i niezależności

W art. 69 ustawy wskazuje się na kwestie dotyczące zasad bezstronności i niezależności. Wprowadzono tutaj m.in. wyraźny wymóg, w myśl którego niezależność od klienta badania musi być zachowana co najmniej w okresie objętym badanym sprawozdaniem finansowym, jak również w okresie przeprowadzania badania (czyli aż do momentu wydania sprawozdania z badania). Kwestia ta jest odniesiona w stosunku do firmy audytorskiej, członków zespołu wykonującego badanie, ale także do jakiejkolwiek osoby fizycznej mogącej wpłynąć na wynik badania.

Biegły rewident, przeprowadzając badanie, ma obowiązek działania w interesie publicznym i przestrzegania zasad etyki zawodowej, w szczególności: zachowywania uczciwości, obiektywizmu, zawodowego sceptycyzmu i należytej staranności oraz posiadania odpowiednich kompetencji zawodowych, a także przestrzegania tajemnicy zawodowej. Biegły rewident i firma audytorska zachowują zawodowy sceptycyzm w trakcie badania, w tym w trakcie jego planowania, przyjmując, że mogą zaistnieć okoliczności, w tym błąd lub oszustwo, powodujące istotne zniekształcenia sprawozdań finansowych podlegających badaniu, bez względu na wcześniejsze doświadczenia biegłego rewidenta lub firmy audytorskiej, dotyczące uczciwości i rzetelności kierownictwa badanej jednostki oraz osób odpowiedzialnych za zarządzanie badaną jednostką, w tym jej ład korporacyjny. Zachowanie zawodowego sceptycyzmu jest szczególnie wymagane przy ocenie przez biegłego rewidenta szacunków dotyczących:

- wartości godziwej i utraty wartości aktywów,
- rezerw,
- przyszłych przepływów pieniężnych

– mających znaczenie dla zdolności badanej jednostki do kontynuowania działalności.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym. 84512-43A30346163

Firma audytorska, członkowie zespołu wykonującego badanie oraz osoba fizyczna, mogący wpłynąć na wynik badania, są niezależni od badanej jednostki i nie mogą brać udziału w procesie podejmowania decyzji przez badaną jednostkę co najmniej w okresie objętym badanym sprawozdaniem finansowym oraz okresie przeprowadzania badania. Firma audytorska oraz kluczowy biegły rewident mają za zadanie podjąć niezbędne działania w celu zapewnienia, że przy przeprowadzaniu badania na ich niezależność nie wpływa żaden rzeczywisty ani potencjalny konflikt interesów, relacje gospodarcze ani żadne inne bezpośrednie lub pośrednie relacje między badaną jednostką a firmą audytorską, członkami zespołu wykonującego badanie, członkami sieci, do której należy firma audytorska, kierownictwem firmy audytorskiej lub osobami związanymi z nimi stosunkiem kontroli.

Ani firma audytorska, ani kluczowy biegły rewident nie mogą przeprowadzić badania, jeżeli istnieje zagrożenie wystąpienia autokontroli, czerpania korzyści własnych, promowania interesów badanej jednostki, zażyłości lub zastraszenia spowodowanych stosunkiem finansowym, osobistym, gospodarczym, zatrudnienia lub innym między badaną jednostką a kluczowym biegłym rewidentem, firmą audytorską, członkiem sieci, do której należy firma audytorska, lub osobą fizyczną mogącą wpłynąć na wynik badania, wskutek czego obiektywna, racjonalna i poinformowana osoba trzecia mogłaby wnioskować, że niezależność kluczowego biegłego rewidenta lub firmy audytorskiej jest zagrożona pomimo zastosowania zabezpieczeń zmierzających do wyeliminowania lub zredukowania zagrożenia do akceptowalnego poziomu[33].

Kluczowy biegły rewident, firma audytorska i jej pracownicy uczestniczący w przeprowadzaniu badania oraz osoba fizyczna biorąca bezpośredni udział w czynnościach w zakresie badania, z której usług korzysta lub którą nadzoruje kluczowy biegły rewident lub firma audytorska, a także osoby blisko z nimi związane:

- nie mogą posiadać ani czerpać istotnych i bezpośrednich korzyści z instrumentów finansowych, w tym z udziałów w kapitale własnym, papierów wartościowych w rozumieniu art. 3 pkt 1 ustawy z 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi, kredytów, pożyczek lub innych instrumentów dłużnych, w tym z praw i obowiązków do nabycia tych instrumentów finansowych oraz instrumentów pochodnych bezpośrednio powiązanych z tymi instrumentami finansowymi, wyemitowanych, gwarantowanych lub w inny sposób wspieranych przez jakąkolwiek badaną jednostkę objętą wykonywanymi przez nich czynnościami w zakresie badania;
- nie mogą uczestniczyć w transakcjach, których przedmiotem są ww. instrumenty finansowe.

Nie narusza niezależności jednak:

- posiadanie lub czerpanie przez ww. osoby lub podmioty korzyści z:
  - instrumentów finansowych, które posiadane są pośrednio przez udział w zdywersyfikowanych programach zbiorowego inwestowania, w szczególności funduszach emerytalnych, funduszach inwestycyjnych oraz ubezpieczeniowych funduszach kapitałowych oferowanych przez zakłady ubezpieczeń, o ile programy te nie są kontrolowane przez ww. osoby lub podmioty lub w stosunku do tych programów nie są podejmowane decyzje inwestycyjne, na które wpływ mają te osoby lub podmioty, albo

[33] Terminologia z Kodeksu etyki zawodowych księgowych, przyjętego uchwałą nr 4249/60/2011 KRBR w sprawie zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów (z późn. zm.), dostępnej na stronie internetowej www.pibr.org.pl w zakładce „Prawo i standardy/Etyka".

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 3451943A30346163

  - kredytów lub pożyczek udzielonych na warunkach rynkowych w ramach zwykłej działalności przez badane jednostki, uprawnione do udzielania kredytów na podstawie odrębnych przepisów lub
- uczestniczenie w transakcjach, których przedmiotem są ww. instrumenty.

Kluczowy biegły rewident, firma audytorska, jej pracownicy uczestniczący w przeprowadzaniu badania oraz osoba fizyczna, biorąca bezpośredni udział w czynnościach w zakresie badania, z której usług korzysta lub którą nadzoruje kluczowy biegły rewident lub firma audytorska, a także osoby z nimi blisko związane, nie mogą uczestniczyć w określaniu wyniku badania badanej jednostki ani w inny sposób nie mogą wpływać na ten wynik, jeżeli:

- posiadają instrumenty finansowe, w tym udziały w kapitale własnym, papiery wartościowe w rozumieniu art. 3 pkt 1 ustawy z 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi, kredyty, pożyczki lub inne instrumenty dłużne, w tym prawa i obowiązki do nabycia tych instrumentów finansowych oraz instrumentów pochodnych bezpośrednio powiązanych z tymi instrumentami finansowymi, wyemitowane przez badaną jednostkę, z wyjątkiem takich, które posiadane są pośrednio poprzez udział w zdywersyfikowanych programach zbiorowego inwestowania, w szczególności funduszach emerytalnych, funduszach inwestycyjnych oraz ubezpieczeniowych funduszach kapitałowych oferowanych przez zakłady ubezpieczeń, o ile programy te nie są kontrolowane przez te osoby lub firmy lub w stosunku do tych programów nie są podejmowane decyzje inwestycyjne, na które wpływ mają te osoby lub firmy, a także z wyjątkiem kredytów lub pożyczek udzielonych na warunkach rynkowych w ramach zwykłej działalności przez badane jednostki, uprawnione do udzielania kredytów na podstawie odrębnych przepisów;
- posiadają instrumenty finansowe, w tym udziały w kapitale własnym, papiery wartościowe w rozumieniu art. 3 pkt 1 ustawy z 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi, kredyty, pożyczki lub inne instrumenty dłużne, w tym prawa i obowiązki do nabycia tych instrumentów finansowych oraz instrumentów pochodnych bezpośrednio powiązanych z tymi instrumentami finansowymi, wyemitowane przez jednostkę powiązaną z badaną jednostką, których posiadanie może spowodować lub może być postrzegane przez obiektywną, racjonalną i poinformowaną osobę trzecią jako powodujące konflikt interesów, z wyjątkiem takich, które posiadane są pośrednio poprzez udział w zdywersyfikowanych programach zbiorowego inwestowania, w szczególności funduszach emerytalnych, funduszach inwestycyjnych oraz ubezpieczeniowych funduszach kapitałowych oferowanych przez zakłady ubezpieczeń, o ile programy te nie są kontrolowane przez te osoby lub firmy lub w stosunku do tych programów nie są podejmowane decyzje inwestycyjne, na które wpływ mają te osoby lub firmy;
- w okresie objętym badanym sprawozdaniem finansowym lub okresie przeprowadzania badania pozostawali z badaną jednostką w stosunku pracy, stosunku gospodarczym lub innym stosunku, który może spowodować lub może być postrzegany przez obiektywną, racjonalną i poinformowaną osobę trzecią jako powodujący konflikt interesów;
- uczestniczyli w prowadzeniu ksiąg rachunkowych lub sporządzaniu dokumentacji księgowej lub sprawozdań finansowych badanej jednostki w roku obrotowym poprzedzającym okres objęty badaniem, w okresie objętym badanym sprawozdaniem lub okresie przeprowadzania badania;

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym. 0451943A30346163

- są przedstawicielami prawnymi (pełnomocnikami), członkami organów nadzorczych, zarządzających lub pracownikami badanej jednostki lub jednostki z nią powiązanej;
- biorą udział w procesie zarządzania badaną jednostką i podejmowania przez nią decyzji;
- świadczą usługi inne niż badanie, mające istotny wpływ na badane sprawozdanie finansowe;
- istnieją inne okoliczności naruszające niezależność w stopniu uniemożliwiającym ograniczenie tego naruszenia przy użyciu jakiegokolwiek zabezpieczenia, które nie pozwalają na sporządzenie bezstronnego i niezależnego sprawozdania z badania.

UWAGA!

W dalszym ciągu ustawa wyraźnie wskazuje, że właściciel, wspólnicy ani członkowie zarządu oraz organów nadzorczych firmy audytorskiej lub podmiotu powiązanego z tą firmą audytorską nie mogą ingerować w przeprowadzanie przez biegłego rewidenta badania sprawozdania finansowego w sposób zagrażający jego niezależności i obiektywizmowi.

Ustawa wyraźnie wskazuje, że kluczowy biegły rewident, firma audytorska, jej pracownicy uczestniczący w przeprowadzaniu badania oraz osoba fizyczna, biorąca bezpośredni udział w czynnościach w zakresie badania, z której usług korzysta lub którą nadzoruje kluczowy biegły rewident lub firma audytorska, a także osoby blisko z nimi związane nie mogą żądać ani przyjmować od badanej jednostki lub jednostki z nią powiązanej żadnych korzyści majątkowych lub osobistych, chyba że obiektywna, racjonalna i poinformowana osoba trzecia uznałaby ich wartość za niewielką lub nieistotną.

W kwestii rotacji firm audytorskich niewykonujących badań w JZP w ustawie wskazano, że zlecenie badania w takiej jednostce nie będzie mogło być kontynuowane w przypadku, gdy przynajmniej w jednym roku, w ciągu ostatnich pięciu lat, przychód firmy audytorskiej z tytułu wszystkich wykonanych w danym roku obrotowym usług na rzecz jednostki innej niż JZP lub jednostki z nią powiązanej stanowi co najmniej 40% całkowitego rocznego przychodu firmy audytorskiej. Nie dotyczy to jednak pierwszego roku działalności firmy audytorskiej.

1.4.9. Wynagrodzenie biegłego rewidenta

W kwestii wynagrodzenia za przeprowadzenie badania uzyskiwanego przez firmę audytorską, biegłych rewidentów oraz podwykonawców działających w ich imieniu i na ich rzecz, ustawa precyzuje, że nie może być ono:

- uzależnione od żadnych warunków, w tym od wyniku badania;
- kształtowane lub uzależnione od świadczenia na rzecz badanej jednostki lub jednostek z nią powiązanych dodatkowych usług niebędących badaniem przez firmę audytorską lub jakikolwiek podmiot powiązany z firmą audytorską lub należący do sieci[34].

[34] Czyli tzw. cross-selling.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 3431943A30346163

Wskazano również wymóg, aby wynagrodzenie za przeprowadzenie badania odzwierciedlało pracochłonność oraz stopień złożoności prac i wymagane kwalifikacje.

1.4.10. Opinia i raport

Diametralną zmianą jest wprowadzenie rozwiązania, w myśl którego w wyniku przeprowadzenia badania zgodnie z krajowymi standardami badania biegły rewident sporządza sprawozdanie z badania (zawierające w sobie część opiniującą), które zastępuje dotychczasową opinię wraz z raportem. Zgodnie z art. 83–84 ustawy sprawozdanie z badania musi być formułowane w sposób jasny i jednoznaczny oraz zawierać:

- nazwę i siedzibę firmy audytorskiej, która przeprowadziła badanie;
- nazwę jednostki, której sprawozdanie finansowe podlegało badaniu;
- wskazanie, czy przedmiotem badania było roczne sprawozdanie finansowe badanej jednostki, czy też roczne skonsolidowane sprawozdanie finansowe grupy kapitałowej;
- wskazanie dnia bilansowego sprawozdania finansowego oraz okresów objętych sprawozdaniem finansowym podlegającym badaniu;
- wskazanie zasad rachunkowości i sprawozdawczości finansowej zastosowanych przy sporządzeniu sprawozdania finansowego podlegającego badaniu;
- opis zakresu badania, w tym wskazanie standardów badania, według których przeprowadzono badanie;
- imię i nazwisko biegłego rewidenta podpisującego sprawozdanie z badania oraz jego numer w rejestrze;
- opinię biegłego rewidenta o tym, czy sprawozdanie finansowe przedstawia rzetelny i jasny obraz sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego badanej jednostki zgodnie z mającymi zastosowanie przepisami dotyczącymi rachunkowości i sprawozdawczości finansowej, a także przyjętymi zasadami (polityką) rachunkowości;
- opinię biegłego rewidenta o tym, czy badane sprawozdanie finansowe jest zgodne co do formy i treści z przepisami prawa, statutem lub umową;
- opinię, czy sprawozdanie z działalności zostało sporządzone zgodnie z przepisami oraz czy jest zgodne z informacjami zawartymi w rocznym sprawozdaniu finansowym;
- oświadczenie, czy w świetle wiedzy o jednostce i jej otoczeniu uzyskanej podczas badania stwierdzono istotne zniekształcenia w sprawozdaniu z działalności, oraz wskazanie, na czym polega każde takie istotne zniekształcenie;
- opinię, czy emitent obowiązany do złożenia oświadczenia o stosowaniu ładu korporacyjnego zawarł w tym oświadczeniu informacje wymagane zgodnie z zakresem określonym w przepisach wykonawczych wydanych na podstawie art. 60 ust. 2 ustawy z 29 lipca 2005 r. o ofercie publicznej i warunkach wprowadzania instrumentów finansowych do zorganizowanego systemu obrotu oraz o spółkach publicznych lub regulaminach, o których mowa w art. 61 tej ustawy, a w odniesieniu do określonych informacji wskazanych w tych przepisach lub regulaminach – stwierdzenie, czy są one zgodne z mającymi zastosowanie przepisami oraz informacjami zawartymi w rocznym sprawozdaniu finansowym;
- objaśnienia, w których biegły rewident odnosi się do spraw, na które zwrócił uwagę podczas badania, a które nie powodują wydania opinii z zastrzeżeniami;

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym. 04512453A30346163

- oświadczenie biegłego rewidenta o przypadkach istotnej niepewności w odniesieniu do zdarzeń lub uwarunkowań, które mogą rodzić zasadnicze wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności;
- stwierdzenie, że zakres badania nie obejmuje zapewnienia co do przyszłej rentowności badanej jednostki ani efektywności lub skuteczności prowadzenia spraw jednostki przez jej zarząd lub inny organ zarządzający obecnie lub w przyszłości;
- informację o tym, czy jednostka, o której mowa w art. 49b ust. 1 ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości, sporządziła oświadczenie na temat informacji niefinansowych albo odrębne sprawozdanie na temat informacji niefinansowych, a w przypadku jednostki korzystającej ze zwolnienia, o którym mowa w art. 49b ust. 11 tej ustawy – informację, czy jednostka ta ujawniła w swoim sprawozdaniu z działalności nazwę i siedzibę jednostki dominującej wyższego szczebla, sporządzającej oświadczenie lub odrębne sprawozdanie grupy kapitałowej na temat informacji niefinansowych, które obejmie tę jednostkę i jej jednostki zależne każdego szczebla;
- inne elementy, które biegły rewident uzna za konieczne;
- podpis biegłego rewidenta i datę sporządzenia sprawozdania z badania.

Opinia, o której mowa powyżej, może być opinią bez zastrzeżeń, z zastrzeżeniami lub negatywną, a w przypadku gdy biegły rewident nie jest w stanie wyrazić opinii o badanym sprawozdaniu finansowym, sprawozdanie z badania zawiera odmowę wydania opinii.

W sprawozdaniu z badania należy ponadto zamieścić:

- opinię, czy badane sprawozdanie finansowe zostało sporządzone na podstawie prawidłowo prowadzonych ksiąg rachunkowych;
- uzasadnienie wydania opinii z zastrzeżeniami, wydania opinii negatywnej albo odmowy wydania opinii przez biegłego rewidenta, wraz z opisem skutków zniekształceń będących powodem wydania takiej opinii albo odmowy jej wydania;
- informację o niedopełnieniu przez badaną jednostkę, do dnia sporządzenia sprawozdania z badania, obowiązku złożenia do właściwego rejestru sądowego, a w stosownych przypadkach także do ogłoszenia sprawozdania finansowego za rok lub lata poprzedzające rok obrotowy;
- informację o stwierdzonym podczas badania istotnym naruszeniu prawa, statutu lub umowy spółki mającym wpływ na sprawozdanie finansowe;
- informację, czy badana jednostka przestrzega obowiązujących regulacji ostrożnościowych, określonych w odrębnych przepisach, w szczególności czy:
  - spółdzielcza kasa oszczędnościowo-kredytowa prawidłowo ustaliła współczynnik wypłacalności,
  - bank lub podmiot prowadzący działalność maklerską prawidłowo ustalił współczynniki kapitałowe,
  - zakład ubezpieczeń lub zakład reasekuracji utworzył rezerwy techniczno-ubezpieczeniowe dla celów rachunkowości w wysokości zapewniającej pełne wywiązywanie się z bieżących i przyszłych zobowiązań wynikających z zawartych umów ubezpieczenia lub umów reasekuracji,
  - zakład ubezpieczeń na życie, w rozumieniu ustawy z 28 sierpnia 1997 r. o organizacji i funkcjonowaniu funduszy emerytalnych, prawidłowo wyliczył margines wypłacalności

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 3451943A30346163

i posiada środki własne w wysokości nie niższej niż margines wypłacalności i nie niższej niż kapitał gwarancyjny.

Jeżeli badanie ustawowe przeprowadzane będzie przez więcej niż jedną firmę audytorską (wprowadza się taką możliwość), wyniki badania mają być uzgadniane między tymi firmami i przedstawiane we wspólnym sprawozdaniu z badania, zawierającym wspólną opinię z badania. W przypadku różnicy zdań każda firma audytorska ma obowiązek przedstawiać swoją opinię w osobnym punkcie sprawozdania z badania wraz z uzasadnieniem różnicy zdań. Jeżeli badanie ustawowe przeprowadzane będzie przez więcej niż jedną firmę audytorską, każda z firm audytorskich biorących udział w badaniu wyznacza co najmniej jednego biegłego rewidenta do podpisania sprawozdania z badania.

Sprawozdanie z badania jest sporządzane w oparciu o akta badania zgromadzone i opracowane przez kluczowego biegłego rewidenta w toku badania. Akta badania mają być sporządzone w taki sposób, aby umożliwić biegłemu rewidentowi niebiorącemu udziału w badaniu prześledzenie przebiegu badania i znalezienie uzasadnienia dla opinii o badanym sprawozdaniu finansowym wyrażonej w sprawozdaniu z badania.

Istotny w kontekście sporządzania sprawozdania z badania w miejsce dotychczasowych opinii wraz z raportem jest fakt, że ustawa w art. 284 wskazuje, iż m.in. tę zmianę stosuje się do badań sprawozdań finansowych sporządzonych za lata obrotowe rozpoczynające się po 16 czerwca 2016 r., czyli – jeżeli rok obrotowy podmiotu pokrywa się z rokiem kalendarzowym (a tak jest w zdecydowanej większości podmiotów gospodarczych w Polsce) – sprawozdania z badania (w miejsce opinii i raportów) będą wydawane w odniesieniu do badań sprawozdań finansowych począwszy za rok 2017. W odniesieniu do obowiązujących biegłych rewidentów wzorów opinii z badania sprawozdań finansowych sporządzonych za okres rozpoczynający się przed 16 czerwca 2016 r. (czyli dotyczy to badań za 2016 r.) KRBR wydała specjalny komunikat[35].

Do zasadniczych zmian wprowadzanych przez ustawę należy zaliczyć tę, zgodnie z którą (art. 90 ust. 1 pkt 7) prowadzenie postępowań administracyjnych m.in. wobec firm audytorskich w związku z nieprawidłowościami w badaniach ustawowych JZP będzie wykonywane już przez KNA (do tej pory leżało to w kompetencjach PIBR). Pozostałe postępowania administracyjne pozostają (jak miało to miejsce dotychczas) w gestii PIBR.

Jednocześnie na mocy art. 90 ust. 1 do zadań KNA należy prowadzenie postępowań wyjaśniających, dochodzeń dyscyplinarnych oraz występowanie jako oskarżyciel przed sądami w sprawach przewinień dyscyplinarnych popełnionych w związku z badaniem ustawowym JZP. Oznacza to, że w sprawach dotyczących przewinień dyscyplinarnych popełnionych w związku z badaniem ustawowym JZP KNA przejmie obowiązki KRD (czyli będzie prowadzić postępowanie wyjaśniające, dochodzenie dyscyplinarne oraz będzie oskarżycielem przed sądem)[36]. Samo postępowanie przed sądem obejmie postępowanie przed sądem okręgowym właściwym ze względu na miejsce zamieszkania obwinionego oraz postępowanie przed sądem rozpoznającym odwołanie od orzeczenia lub postanowienia wydanego przez sąd pierwszej instancji.

---

35 Jest to komunikat nr 19/2017 KRBR z 4 lipca 2017 r. w sprawie wzorów opinii i raportów z badania sprawozdań finansowych po wejściu w życie ustawy z 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach..., dostępny na www.pibr.org.pl w zakładce „Organy PIBR/Komisje KRBR/Komisja ds. standaryzacji usług świadczonych przez biegłych rewidentów".

36 Na podstawie art. 172 ust. 3 pkt 1 oraz art. 173 ustawy.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym: 84512-43A30346163

Tym samym postępowanie dyscyplinarne w ramach PIBR pozostanie jedynie w przypadkach, gdy popełnione przewinienia dyscyplinarne nie będą miały związku z badaniem ustawowym JZP. W takim przypadku postępowanie dyscyplinarne obejmuje dochodzenie dyscyplinarne, a także postępowanie KSD oraz postępowanie odwoławcze od orzeczenia lub postanowienia kończącego postępowanie dyscyplinarne.

1.4.11. Rotacja firm audytorskich

W kwestii rotacji firmy audytorskiej badającej JZP (zgodnie z art. 134 ust. 1 ustawy) maksymalny czas nieprzerwanego trwania zleceń badania ustawowego, przeprowadzonych przez tę samą firmę audytorską lub firmę audytorską powiązaną z tą firmą audytorską lub jakiegokolwiek członka sieci działającej w państwach UE, do której należą te firmy audytorskie, nie może przekraczać pięciu lat. Pamiętać jednak należy, że zgodnie z art. 284 ust. 2 ustawy wskazano, iż ww. przepis (rotacja firmy audytorskiej badającej JZP) stosuje się do badań sprawozdań finansowych sporządzonych za lata obrotowe rozpoczynające się po 31 grudnia 2017 r., co oznacza, że jeżeli JZP jest nieprzerwanie badana przez firmę audytorską, to przedłużenie tej współpracy w kontekście badania za 2018 r. będzie możliwe tylko i wyłącznie w sytuacji, kiedy nie będzie one już szóstym (lub kolejnym) z rzędu.

1.4.12. Usługi zabronione

W temacie usług zabronionych do świadczenia na rzecz badanej jednostki ustawa w art. 136 wskazuje na cały katalog zawarty w art. 5 ust. 1 rozporządzenia (czyli teoretycznie firmy audytorskie mogą świadczyć te usługi na rzecz swoich klientów niebędących JZP[37], jednak na mocy art. 69 ust. 9 w przypadku części poniższych czynności w praktyce będzie to niemożliwe[38]), do którego zalicza się:

a) usługi podatkowe dotyczące:

---

[37] W kwestii wyjątków, za zgodą KNA, patrz art. 137 ustawy.

[38] Art. 69 ust. 9 wskazuje, że kluczowy biegły rewident, firma audytorska, jej pracownicy uczestniczący w przeprowadzaniu badania oraz osoba fizyczna, biorąca bezpośredni udział w czynnościach w zakresie badania, z której usług korzysta lub którą nadzoruje kluczowy biegły rewident lub firma audytorska, a także osoby z nimi blisko związane, nie mogą uczestniczyć w określaniu wyniku badania badanej jednostki ani w inny sposób nie mogą wpływać na ten wynik, jeżeli m.in.:
- w okresie objętym badanym sprawozdaniem finansowym oraz okresie przeprowadzania badania pozostawali z badaną jednostką w stosunku pracy, stosunku gospodarczym lub innym stosunku, który może spowodować lub może być postrzegany przez obiektywną, racjonalną i poinformowaną osobę trzecią jako powodujący konflikt interesów;
- uczestniczyli w prowadzeniu ksiąg rachunkowych lub sporządzaniu dokumentacji księgowej lub sprawozdań finansowych badanej jednostki w roku obrotowym poprzedzającym okres objęty badaniem, w okresie objętym badanym sprawozdaniem lub okresie przeprowadzania badania;
- są przedstawicielami prawnymi (pełnomocnikami), członkami organów nadzorczych, zarządzających lub pracownikami badanej jednostki lub jednostki z nią powiązanej;
- biorą udział w procesie zarządzania badaną jednostką i podejmowania przez nią decyzji;
- świadczą usługi inne niż badanie, mające istotny wpływ na badane sprawozdanie finansowe;
- istnieją inne okoliczności naruszające niezależność w stopniu uniemożliwiającym ograniczenie tego naruszenia przy użyciu jakiegokolwiek zabezpieczenia, które nie pozwalają na sporządzenie bezstronnego i niezależnego sprawozdania z badania.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 3451943A30346163

- przygotowywania formularzy[39] podatkowych,
- podatków od wynagrodzeń,
- zobowiązań celnych,
- identyfikacji dotacji publicznych i zachęt podatkowych, chyba że wsparcie biegłego rewidenta lub firmy audytorskiej w odniesieniu do takich usług jest wymagane prawem[40],
- wsparcia odnoszącego się do kontroli podatkowych prowadzonych przez organy podatkowe, chyba że wsparcie biegłego rewidenta lub firmy audytorskiej w odniesieniu do takich kontroli jest wymagane prawem,
- obliczania podatku bezpośredniego i pośredniego oraz odroczonego podatku dochodowego,
- świadczenia doradztwa podatkowego;

b) usługi obejmujące jakikolwiek udział w zarządzaniu lub w procesie decyzyjnym badanej jednostki;

c) prowadzenie księgowości oraz sporządzanie dokumentacji księgowej i sprawozdań finansowych;

d) usługi w zakresie wynagrodzeń;

e) opracowywanie i wdrażanie procedur kontroli wewnętrznej lub procedur zarządzania ryzykiem związanych z przygotowywaniem lub kontrolowaniem informacji finansowych lub opracowywanie i wdrażanie technologicznych systemów dotyczących informacji finansowej;

f) usługi w zakresie wyceny, w tym wyceny dokonywanej w związku z usługami aktuarialnymi lub usługami wsparcia w zakresie rozwiązywania sporów prawnych;

g) usługi prawne obejmujące:
- udzielanie ogólnych porad prawnych,
- negocjowanie w imieniu badanej jednostki,
- występowanie w charakterze rzecznika w ramach rozstrzygania sporu;

h) usługi związane z funkcją audytu wewnętrznego badanej jednostki;

i) usługi związane z finansowaniem, strukturą kapitałową i alokacją kapitału oraz strategią inwestycyjną klienta, na rzecz którego wykonywane jest badanie, z wyjątkiem świadczenia usług atestacyjnych w związku ze sprawozdaniami finansowymi, takich jak wydawanie listów poświadczających w związku z prospektami emisyjnymi badanej jednostki;

j) prowadzenie działań promocyjnych i prowadzenie obrotu akcjami lub udziałami badanej jednostki na rachunek własny lub gwarantowanie emisji akcji lub udziałów badanej jednostki;

k) usługi w zakresie zasobów ludzkich w odniesieniu do:
- kadry kierowniczej mogącej wywierać znaczący wpływ na przygotowywanie dokumentacji rachunkowej lub sprawozdań finansowych podlegających badaniu ustawowemu, jeżeli takie usługi obejmują:
  – poszukiwanie lub dobór kandydatów na takie stanowiska, lub
  – przeprowadzanie kontroli referencji kandydatów na takie stanowiska;

---

39 W warunkach polskich chodzi o „deklaracje".

40 W warunkach polskich nie jest to wymagane prawem.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym: 04512543A30346163

- opracowywania struktury organizacyjnej oraz
- kontroli kosztów.

Jednocześnie jednak ustawodawca wskazał, że do usług zabronionych (wyłącznie w połączeniu z klientem badania będącym JZP) zaliczają się również inne usługi niebędące czynnościami rewizji finansowej, z wyjątkiem:

- usług, o których mowa w art. 15 ust. 3 ustawy z 7 grudnia 2000 r. o funkcjonowaniu banków spółdzielczych, ich zrzeszaniu się i bankach zrzeszających (tj. prowadzenie działalności szkoleniowej i instruktażowej przez związki rewizyjne na rzecz zrzeszonych w nim banków spółdzielczych – i tutaj ważna uwaga: czytając literalnie ten punkt ustawy można odnieść wrażenie, iż fakt wzięcia udziału w szkoleniu organizowanym przez firmę audytorską przez pracownika jej klienta będącego JZP inną niż bank spółdzielczy powoduje, że firma audytorska nie może podjąć się badania tego JZP lub – jeżeli tak się stało – jest zmuszona wycofać się z badania);
- usług:
  a) przeprowadzania procedur należytej staranności (due dilligence) w zakresie kondycji ekonomiczno-finansowej,
  b) wydawania listów poświadczających
  – wykonywanych w związku z prospektem emisyjnym badanej jednostki, przeprowadzanych zgodnie z krajowym standardem usług pokrewnych i polegających na przeprowadzaniu uzgodnionych procedur;
- usług atestacyjnych w zakresie informacji finansowych pro forma, prognoz wyników lub wyników szacunkowych, zamieszczanych w prospekcie emisyjnym badanej jednostki;
- badania historycznych informacji finansowych do prospektu emisyjnego;
- weryfikacji pakietów konsolidacyjnych;
- potwierdzania spełnienia warunków zawartych umów kredytowych na podstawie analizy informacji finansowych pochodzących ze zbadanych przez daną firmę audytorską sprawozdań finansowych;
- usług atestacyjnych w zakresie sprawozdawczości dotyczącej ładu korporacyjnego, zarządzania ryzykiem oraz społecznej odpowiedzialności biznesu;
- usług polegających na ocenie zgodności informacji ujawnianych przez instytucje finansowe i firmy inwestycyjne z wymogami w zakresie ujawniania informacji dotyczących adekwatności kapitałowej oraz zmiennych składników wynagrodzeń;
- poświadczeń dotyczących sprawozdań lub innych informacji finansowych przeznaczonych dla organów nadzoru, rady nadzorczej lub innego organu nadzorczego spółki lub właścicieli, wykraczających poza zakres badania ustawowego i mających pomóc tym organom w wypełnianiu ich ustawowych obowiązków.

Co istotne, świadczenie ww. dozwolonych usług (potocznie nazywane są tzw. białą listą) możliwe jest jedynie w zakresie niezwiązanym z polityką podatkową badanej jednostki, po przeprowadzeniu przez komitet audytu oceny zagrożeń i zabezpieczeń niezależności, czyli wymaga zgody komitetu audytu danej JZP.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 3431943A30346163

W przypadku przeprowadzania badania ustawowego JZP firma audytorska jest zobowiązana do niezwłocznego przekazania KNA wszelkich informacji dotyczących danej JZP, uzyskanych podczas przeprowadzania badania, które mogą spowodować wydanie opinii z zastrzeżeniem, opinii negatywnej bądź odmowę wydania opinii.

Do nieprawidłowości, za które firma audytorska podlega obecnie karze administracyjnej (o których mowa w dalszej części tekstu), ustawa zalicza m.in.[41]:

- nieprzestrzeganie warunków, w myśl których wynagrodzenie za badanie nie może być uzależnione od żadnych warunków, w tym od wyniku badania, lub też kształtowane albo uzależnione od świadczenia na rzecz badanej jednostki lub jednostek z nią powiązanych dodatkowych usług niebędących badaniem przez firmę audytorską bądź jakikolwiek podmiot powiązany z firmą audytorską lub należący do sieci; dodatkowo wynagrodzenie za przeprowadzenie badania ma odzwierciedlać pracochłonność oraz stopień złożoności prac i wymagane kwalifikacje;
- nieprzestrzeganie limitu wynagrodzenia całkowitego od jednostki innej niż JZP;
- świadczenie usług zabronionych w połączeniu z badaniem ustawowym JZP;
- niesporządzanie, niepublikowanie oraz nieaktualizowanie sprawozdania z przejrzystości;
- nieprzestrzeganie przepisów dotyczących rotacji firmy audytorskiej i kluczowego biegłego rewidenta;
- nieskładanie przed przystąpieniem do badania oświadczenia o niezależności prowadzenia działalności innej niż dozwolona w ustawie;
- nieprzestrzeganie wymogów dotyczących składu swoich organów;
- prowadzenie innej działalności niż dozwolone przez ustawę;
- nieprzestrzeganie obowiązków dotyczących ubezpieczenia odpowiedzialności cywilnej oraz wnoszenia opłat z tytułu nadzoru;
- nieprzestrzeganie przepisów w zakresie wdrożenia i funkcjonowania systemu wewnętrznej kontroli jakości, w tym nieposiadanie lub niewdrożenie m.in. polityk, procedur, rozwiązań i mechanizmów wskazanych przez ustawę, a także polityk i procedur przeprowadzania badań przez podwykonawców;
- nieprzestrzeganie przepisów dotyczących zachowania tajemnicy zawodowej;
- nieprzestrzeganie obowiązku zgłaszania zmian danych podlegających wpisowi na listę;
- nieprzestrzeganie przepisów dotyczących poddania się kontroli;
- nieprzestrzeganie przepisów dotyczących zachowania tajemnicy zawodowej oraz przekazywania dokumentów organowi nadzoru publicznego z państwa trzeciego;
- nieprzekazywanie sprawozdań do KNA i KRBR.

1.4.13. Odpowiedzialność firm audytorskich

W ustawie reguluje się także odpowiedzialność firm audytorskich. Firma audytorska może zostać ukarana (art. 183 ust. 1–5 ustawy):

- upomnieniem nakazującym zaprzestanie określonego postępowania i powstrzymanie się od niego w przyszłości,

41 Pełny katalog przewinień znajduje się w art. 182 ustawy.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym z identyfikatorem: 04512-43A30346163

- karą pieniężną[42] (nie może ona przekroczyć 10% przychodów netto ze sprzedaży usług świadczonych w ramach prowadzonej działalności, osiągniętych przez firmę audytorską w poprzednim roku obrotowym; jeżeli w poprzednim roku obrotowym firma nie osiągnęła przychodów, wysokość kary odnosi się do ostatniego roku obrotowego, w którym firma osiągnęła przychody);
- zakazem przeprowadzania badań na okres od roku do trzech lat;
- zakazem wykonywania czynności rewizji finansowej na okres od roku do trzech lat;
- zakazem świadczenia usług objętych standardami wykonywania zawodu na okres od roku do trzech lat;
- zakazem pełnienia funkcji członka zarządu lub innego organu zarządzającego, członka rady nadzorczej lub innego organu nadzorczego w firmach audytorskich przez osoby odpowiedzialne za naruszenie przepisów ustawy lub rozporządzenia przez okres od roku do trzech lat;
- skreśleniem z listy.

Nakładając jedną z ww. kar, organ (w postaci KRBR lub KNA[43]) będzie również orzekać o nakazie podania do publicznej wiadomości nazwy wraz z numerem, pod którym firma jest wpisana na listę, lub imienia i nazwiska ukaranych: członka zarządu lub innego organu zarządzającego, członka rady nadzorczej lub innego organu nadzorczego firmy audytorskiej, członka zespołu wykonującego badanie, podejmującego decyzję co do wyniku badania, osób z nimi (jak również z firmą audytorską przeprowadzającą dane badanie) powiązanych, niebędących biegłymi rewidentami, chyba że podanie tych danych do publicznej wiadomości będzie środkiem nieproporcjonalnym do naruszenia, będzie stanowiło zagrożenie dla stabilności rynków finansowych, zagrozi prowadzonemu postępowaniu karnemu lub wyrządzi niewspółmierną szkodę jednostce, dla której firma audytorska świadczyła swoje usługi, lub zaangażowanym instytucjom lub osobom. Nie będą jednak podlegać ujawnieniu dane podmiotu, dla którego wykonywane były czynności rewizji finansowej (art. 184 ustawy).

Jednocześnie KRBR albo KNA, po uprawomocnieniu się decyzji nakładającej karę, podaje do publicznej wiadomości, bez zbędnej zwłoki, publikując na swojej stronie internetowej, informację o popełnionym przez firmę audytorską lub osobę naruszeniu oraz nałożonej za to naruszenie karze (informacje te są publikowane przez pięć lat, licząc od dnia, w którym decyzja nakładająca karę stała się prawomocna).

Co ważne, obecne przepisy zniosły dotychczasowy obowiązek dla firmy audytorskiej, która podpisała jakąkolwiek umowę o wykonywanie czynności rewizji finansowej z JZP, informowania o tym fakcie KRBR (w terminie do 31 stycznia roku kolejnego).

---

42 Na podstawie art. 182 ust. 2 i art. 183 ust. 4 ustawy karą tą będą mogli być również ukarani członkowie zarządu lub innego organu zarządzającego, członkowie rady nadzorczej lub innego organu nadzorczego firmy audytorskiej oraz członkowie zespołu wykonującego badanie podejmujący decyzję co do wyniku badania, a także osoby z nimi (jak również z firmą audytorską przeprowadzającą dane badanie) powiązane, niebędące biegłymi rewidentami. W tym przypadku kara, w odniesieniu do poszczególnych osób, nie będzie mogła przekroczyć 250 tys. zł.

43 Więcej w tym względzie w art. 185 ustawy.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 3451943A30346163

Istotne jest również pamiętanie (wynika to bezpośrednio z art. 4 ust. 2 rozporządzenia, a więc ma odniesienie do badania JZP) o tym, że w przypadku gdy biegły rewident lub firma audytorska świadczą przez okres co najmniej trzech kolejnych lat obrotowych na rzecz jednostki badanej, jej jednostki dominującej lub jednostek przez nią kontrolowanych ww. dozwolone usługi niebędące badaniem sprawozdań finansowych, całkowite wynagrodzenie z tytułu takich usług jest ograniczone najwyżej do 70% średniego wynagrodzenia płaconego w trzech kolejnych ostatnich latach obrotowych z tytułu badania ustawowego (badań ustawowych) badanej jednostki oraz, w stosownych przypadkach, jej jednostki dominującej, jednostek przez nią kontrolowanych oraz skonsolidowanych sprawozdań finansowych tej grupy przedsiębiorstw.

Zmieniono art. 66 ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości w następujących kwestiach:

- w przypadku badania ustawowego pierwsza umowa o badanie sprawozdania finansowego musi być zawierana z firmą audytorską na okres nie krótszy niż dwa lata z możliwością przedłużenia na kolejne co najmniej dwuletnie okresy (zmiana w zakresie ust. 4 tego artykułu);
- za nieważne z mocy prawa uznaje się wszelkie klauzule umowne w umowach zawartych przez badaną jednostkę, które ograniczałyby możliwość wyboru firmy audytorskiej przez organ dokonujący wyboru firmy audytorskiej, na potrzeby przeprowadzenia badania ustawowego sprawozdań finansowych tej jednostki, do określonych kategorii lub wykazów firm audytorskich (dodany ust. 5a do tego artykułu);
- rozwiązanie umowy o badanie sprawozdania finansowego jest możliwe jedynie w sytuacji zaistnienia uzasadnionej podstawy. Za uzasadnioną podstawę uznaje się w szczególności:
  - wystąpienie zdarzeń uniemożliwiających spełnienie wymagań określonych przepisami prawa dotyczącymi przeprowadzenia badania, zasadami etyki zawodowej, niezależności lub krajowymi standardami wykonywania zawodu,
  - niedotrzymanie warunków umowy innych niż skutkujące możliwością wyrażenia opinii z zastrzeżeniami, opinii negatywnej lub odmowy wyrażenia opinii,
  - przekształcenia, zmiany właścicielskie, zmiany organizacyjne uzasadniające zmianę firmy audytorskiej lub nieprzeprowadzenie badania;

  a jednocześnie różnice poglądów w zakresie stosowania zasad rachunkowości lub standardów badania nie stanowią uzasadnionej podstawy rozwiązania umowy o badanie sprawozdania finansowego[44];
- o rozwiązaniu umowy o badanie sprawozdania finansowego (wcześniej również w przypadku przeglądu) kierownik jednostki oraz firma audytorska informują niezwłocznie, wraz z podaniem stosownego wyjaśnienia przyczyn rozwiązania umowy, KRBR, a w przypadku JZP – także Komisję Nadzoru Finansowego (zmieniony ust. 9 w tym artykule) (wcześniej informowano jedynie KNA).

Warto pamiętać, że jednocześnie ustawa wskazuje, iż przepisy zmienianej ustawy o rachunkowości stosuje się do badań sprawozdań finansowych sporządzonych za lata obro-

[44] Zmienione ust. 7 i 8 w art. 66.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym. 04512-43A30346163

towe rozpoczynające się po 16 czerwca 2016 r., czyli te regulacje będą miały zastosowanie do badań dopiero za 2017 r. (w odniesieniu do sytuacji, gdzie lata obrotowe pokrywają się z latami kalendarzowymi).

Nawiązując do powyższych zmian, niestety ustawodawca nie wskazał, co oznacza termin „pierwsza umowa" (czy dotyczy to tylko nowych klientów czy każdej umowy zawartej po wejściu w życie zmienionych przepisów), co z pewnością będzie rodziło – przynajmniej w początkach obowiązywania zmienionych regulacji – pytania i niepewności z tym związane.

Należy pamiętać, że adresatów ustawy obowiązują wprost również przepisy rozporządzenia, których, w niektórych kwestiach, ustawa nawet nie porusza, a w innych przypadkach jedynie o nich sygnalizuje poprzez wskazanie odpowiednich paragrafów rozporządzenia. Wynika to z faktu, że przepisy rozporządzeń UE wchodzą w życie w państwach UE automatycznie (nie wymagają implementacji, jak ma to miejsce przy dyrektywach).

Spośród tych kwestii – dotyczących wyłącznie firm audytorskich badających JZP – warto zdawać sobie sprawę, że:

- wprowadzona została konieczność przygotowywania przez firmę audytorską przeprowadzającą badania JZP sprawozdania dodatkowego dla komitetu audytu (art. 11 ust. 1 rozporządzenia). Ustawa dodaje w art. 131 jednak, że sprawozdanie to należy dodatkowo przedkładać radzie nadzorczej lub innemu organowi nadzorczemu albo kontrolnemu, a także zarządowi lub innemu organowi zarządzającemu badanej JZP, a także że komitet audytu lub organ pełniący jego funkcje może udostępnić sprawozdanie dodatkowe dla komitetu audytu odpowiednio walnemu zgromadzeniu, wspólnikom lub właścicielom badanej jednostki;
- wprowadzono konieczność przygotowania przez firmę audytorską przeprowadzającą badania ustawowe JZP i podania do publicznej wiadomości rocznego sprawozdania z przejrzystości (najpóźniej cztery miesiące po zakończeniu każdego roku obrotowego). Musi być ono publikowane na stronie internetowej firmy audytorskiej i pozostawać dostępne na niej co najmniej przez pięć lat od dnia jego publikacji (art. 13 ust. 1 rozporządzenia);
- po okresie trwania maksymalnych okresów badania ustawowego JZP firma audytorska nie będzie mogła wykonywać badania ustawowego tej samej JZP w następnych czterech latach (art. 17 ust. 3 rozporządzenia). W tym miejscu wskazać należy, że czytając literalnie nowe przepisy, rotacja co cztery lata dotyczyć będzie jedynie tych audytorów, którzy będą badali JZP przez „maksymalnie" dopuszczalny przez ustawę okres (pięć lat). Czyli jeżeli, przykładowo, firma audytorska zdecyduje się po czterech latach współpracy przerwać ją na dwa lata, a następnie znowu nawiązać i taki model („4 + 2") kontynuować, to wydaje się, że będzie to zgodne z literą prawa.

Obecnie[45] na liście znajduje się 1579 firm audytorskich[46]. Rocznie na listę wpisuje się do 100 podmiotów (w latach 2014–2016 wpisano, odpowiednio, 86, 77 i 63 podmioty), a skreśla niewiele więcej (odpowiednio: 109, 96 i 89 podmiotów)[47]. W kwestii podziału firm audytorskich

45 Dane na 31 maja 2017 r.

46 Źródło: *Sprawdź jak funkcjonuje twój samorząd*, PIBR, 2016, str. 5.

47 Źródło: http://www.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=713801b1-ed88-4587-9963-8ff39530766a&groupId=764034, str. 2, http://www.mf.gov.pl/documents/764034/887bd8e2-85fd-4d95-ad37-ddc7679fc521, str. 3 oraz http://www.mf.gov.pl/documents/764034/71e86d11-9263-4935-9108-0251deec172c, str. 6.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 3451943A30346163

według formy prawnej dominują w niej działalności gospodarcze (około 55% całej populacji firm na liście) oraz spółki z o.o. (37%)[48].

1.5. Pozostałe zmiany

Ustawa wprowadziła zmianę dotyczącą zasiadania w organach samorządu. Nie jest już możliwe zasiadanie w danym organie dłużej niż przez dwie następujące po sobie kadencje (nie dotyczy to Krajowego Zjazdu Biegłych Rewidentów), niezależnie od funkcji, jaką się w nim pełniło. Po ewentualnych dwóch kadencjach w danym organie obecnie będzie już musiała nastąpić przymusowa przerwa (na okres co najmniej jednej kadencji), podczas której dana osoba bez przeszkód może ewentualnie zasiadać w innym organie PIBR. Jednocześnie zakazano łączenia stanowisk w jakimkolwiek organie PIBR (poza Zjazdem) oraz w KE[49].

Ustawa nakazuje, aby w JZP[50] działał komitet audytu, a jego członkowie byli powoływani przez radę nadzorczą lub inny organ nadzorczy albo kontrolny spośród członków tego organu.

W skład komitetu audytu wchodzi przynajmniej trzech członków, a przynajmniej jeden ma obowiązek posiadania wiedzy i umiejętności w zakresie rachunkowości lub badania sprawozdań finansowych. Większość członków komitetu audytu, w tym jego przewodniczący, musi być niezależna od danej JZP.

Jednocześnie uznaje się, że członek komitetu audytu jest niezależny od danej JZP, jeżeli spełnia następujące kryteria:

- nie należy ani w okresie ostatnich pięciu lat od dnia powołania nie należał do kadry kierowniczej wyższego szczebla, w tym nie jest ani nie był członkiem zarządu lub innego organu zarządzającego danej JZP albo jednostki z nią powiązanej;
- nie jest ani nie był w okresie ostatnich trzech lat od dnia powołania pracownikiem danej JZP lub jednostki z nią powiązanej, z wyjątkiem sytuacji, gdy członkiem komitetu audytu jest pracownik nienależący do kadry kierowniczej wyższego szczebla, który został wybrany do rady nadzorczej albo innego organu nadzorczego lub kontrolnego danej JZP jako przedstawiciel pracowników;
- nie sprawuje kontroli (w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt 37 lit. a–e ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości) lub nie reprezentuje osób ani podmiotów sprawujących kontrolę nad daną JZP;
- nie otrzymuje lub nie otrzymał dodatkowego wynagrodzenia, w znacznej wysokości, od danej JZP albo jednostki z nią powiązanej, z wyjątkiem wynagrodzenia, jakie otrzymał jako członek rady nadzorczej lub innego organu nadzorczego bądź kontrolnego, w tym komitetu audytu;
- nie utrzymuje ani w okresie ostatniego roku od dnia powołania nie utrzymywał istotnych stosunków gospodarczych z daną JZP lub jednostką z nią powiązaną, bezpośrednio albo

48 Źródło: *Sprawdź jak funkcjonuje twój samorząd*, PIBR, 2016, str. 5.

49 Art. 11 ust. 4 ustawy. Sytuacja taka miała miejsce do niedawna, gdzie jedna osoba była jednocześnie członkiem KE oraz Krajowej Komisji Rewizyjnej.

50 Z wyjątkami, o których mowa w art. 182 ust. 2–5 ustawy (w tym m.in. dotyczącymi banków spółdzielczych).

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym. 84512943A30346163

będąc właścicielem, wspólnikiem, akcjonariuszem, członkiem rady nadzorczej lub innego organu nadzorczego bądź kontrolnego, lub osobą należącą do kadry kierowniczej wyższego szczebla, w tym członkiem zarządu lub innego organu zarządzającego podmiotu utrzymującego takie stosunki;

- nie jest i w okresie ostatnich dwóch lat od dnia powołania nie był:
  - właścicielem, wspólnikiem (w tym komplementariuszem) lub akcjonariuszem obecnej albo poprzedniej firmy audytorskiej przeprowadzającej badanie sprawozdania finansowego danej JZP lub jednostki z nią powiązanej albo
  - członkiem rady nadzorczej lub innego organu nadzorczego bądź kontrolnego obecnej lub poprzedniej firmy audytorskiej przeprowadzającej badanie sprawozdania finansowego danej JZP, albo
  - pracownikiem lub osobą należącą do kadry kierowniczej wyższego szczebla, w tym członkiem zarządu albo innego organu zarządzającego obecnej lub poprzedniej firmy audytorskiej przeprowadzającej badanie sprawozdania finansowego danej JZP lub jednostki z nią powiązanej, albo
  - inną osobą fizyczną, z której usług korzystała lub którą nadzorowała obecna bądź poprzednia firma audytorska lub biegły rewident działający w jej imieniu;
- nie jest członkiem zarządu lub innego organu zarządzającego jednostki, w której członkiem rady nadzorczej albo innego organu nadzorczego lub kontrolnego jest członek zarządu bądź innego organu zarządzającego danej JZP;
- nie jest członkiem rady nadzorczej lub innego organu nadzorczego albo kontrolnego danej JZP dłużej niż 12 lat;
- nie jest małżonkiem, osobą pozostającą we wspólnym pożyciu, krewnym lub powinowatym w linii prostej, a w linii bocznej do czwartego stopnia – członka zarządu albo innego organu zarządzającego danej JZP lub osoby, o której mowa powyżej;
- nie pozostaje w stosunku przysposobienia, opieki lub kurateli z członkiem zarządu albo innego organu zarządzającego danej JZP lub osobą, o której mowa wcześniej.

Zgodnie z art. 130 ust. 1 ustawy do zadań komitetu audytu należy w szczególności:

- monitorowanie:
  - procesu sprawozdawczości finansowej,
  - skuteczności systemów kontroli wewnętrznej i systemów zarządzania ryzykiem oraz audytu wewnętrznego, w tym w zakresie sprawozdawczości finansowej,
  - wykonywania czynności rewizji finansowej, w szczególności przeprowadzania przez firmę audytorską badania, z uwzględnieniem wszelkich wniosków i ustaleń KNA wynikających z kontroli przeprowadzonej w firmie audytorskiej;
- kontrolowanie i monitorowanie niezależności biegłego rewidenta i firmy audytorskiej, w szczególności w przypadku, gdy na rzecz JZP świadczone są przez firmę audytorską inne usługi niż badanie;
- informowanie rady nadzorczej lub innego organu nadzorczego lub kontrolnego JZP o wynikach badania oraz wyjaśnianie, w jaki sposób badanie to przyczyniło się do rzetelności sprawozdawczości finansowej w JZP, a także jaka była rola komitetu audytu w procesie badania;

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 3431943A30346163

- dokonywanie oceny niezależności biegłego rewidenta oraz wyrażanie zgody na świadczenie przez niego dozwolonych usług niebędących badaniem w JZP;
- opracowywanie polityki wyboru firmy audytorskiej do przeprowadzania badania;
- opracowywanie polityki świadczenia przez firmę audytorską przeprowadzającą badanie, przez podmioty powiązane z tą firmą audytorską oraz przez członka sieci firmy audytorskiej dozwolonych usług niebędących badaniem;
- określanie procedury wyboru firmy audytorskiej przez JZP;
- przedstawianie radzie nadzorczej lub innemu organowi nadzorczemu albo kontrolnemu lub organowi zatwierdzającemu sprawozdanie finansowe rekomendacji dotyczącej wyboru firmy audytorskiej zgodnie z politykami wyboru firmy audytorskiej do przeprowadzenia badania oraz świadczenia przez firmę audytorską przeprowadzającą badanie (oraz przez podmioty powiązane z tą firmą audytorską i przez członka sieci firmy audytorskiej) usług niebędących badaniem;
- przedkładanie zaleceń mających na celu zapewnienie rzetelności procesu sprawozdawczości finansowej w JZP.

Zgodnie z art. 192 ust. 1 ustawy karom administracyjnym podlegają również m.in.: JZP, członek jej zarządu lub innego organu zarządzającego albo rady nadzorczej lub innego organu nadzorczego, lub komitetu audytu oraz podmioty z nimi powiązane – w przypadkach, gdy dopuszczą się następujących naruszeń przepisów ustawy lub rozporządzenia (karę w tych przypadkach nakłada jednak KNF):

- nie posiadają polityki w zakresie świadczenia dodatkowych usług przez firmę audytorską, podmiot powiązany z firmą audytorską lub członka jego sieci;
- nie posiadają polityki w zakresie wyboru firmy audytorskiej;
- nie przestrzegają przepisów dotyczących:
  - wyboru firmy audytorskiej, w tym stosowania klauzul zabronionych,
  - zawarcia umowy o badanie na okres krótszy niż dwuletni i dłuższy niż pięcioletni,
  - obowiązkowych okresów karencji,
  - procedury wyboru firmy audytorskiej,
  - obowiązku informowania KNF o fakcie, że wyboru firmy audytorskiej dokonuje organ inny niż organ zatwierdzający sprawozdanie finansowe;
- nie przestrzegają obowiązków związanych z rotacją firmy audytorskiej badającej sprawozdanie finansowe danej JZP;
- nie przestrzegają przepisów dotyczących powołania, składu i funkcjonowania komitetu audytu;
- wywierają wpływ na wynik badania.

W tym jednak przypadku karami administracyjnymi są:

- kara pieniężna,
- zakaz pełnienia funkcji członka zarządu lub innego organu zarządzającego albo członka rady nadzorczej lub innego organu nadzorczego w JZP przez osoby odpowie-

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym. 84512453A30346163

dzialne za naruszenie przepisów ustawy lub rozporządzenia przez okres od roku do trzech lat.

Kara pieniężna w tym przypadku nie może przekroczyć 10% przychodów netto ze sprzedaży towarów i produktów, osiągniętych przez tę jednostkę w poprzednim roku obrotowym (jeżeli w poprzednim roku obrotowym JZP nie osiągnęła przychodów z tych tytułów, wysokość kary odnosi się do ostatniego roku obrotowego, w którym jednostka ta osiągnęła przychody z tych tytułów), a w odniesieniu do ww. osób – nie może przekraczać 250 tys. zł.

Ustalając rodzaj i wymiar kary nakładanej na JZP lub ww. osoby, KNF ma obowiązek uwzględnienia w szczególności:

- wagi naruszenia i czasu jego trwania,
- stopnia przyczynienia się do powstania naruszenia,
- sytuacji finansowej wyrażającej się w szczególności w wysokości rocznych przychodów lub dochodów,
- kwoty zysków osiągniętych lub strat unikniętych w zakresie, w jakim można je ustalić,
- stopnia współpracy z KNF,
- popełnionych dotychczas naruszeń.

Ustawa reguluje także kwestię zawiadamiania organu nadzoru publicznego lub PIBR o podejrzeniu naruszenia przepisów ustawy lub rozporządzenia, czyli dotyczy to instytucji tzw. sygnalisty. Zgodnie z art. 195 ust. 1, art. 198 i 199 ustawy każdy obywatel ma prawo zawiadomić KNA lub organy PIBR o podejrzeniu naruszenia przez biegłego rewidenta, firmę audytorską lub przez inny podmiot albo przez osobę przepisów ustawy lub rozporządzenia. Dane osoby zgłaszającej (sygnalisty) nie będą podlegały ujawnieniu biegłemu rewidentowi, firmie audytorskiej lub innemu podmiotowi albo osobie, których zawiadomienie dotyczy, chyba że osoba zawiadamiająca wyrazi na to zgodę. Jednocześnie dane osoby lub firmy audytorskiej, których dotyczy zawiadomienie, nie będą podlegały ujawnieniu osobom trzecim w toku postępowania. Same firmy audytorskie mają obowiązek ustanowienia dla pracowników procedur umożliwiających zgłaszanie organowi zarządzającemu lub nadzorczemu firmy audytorskiej potencjalnych albo faktycznych naruszeń przepisów ustawy lub rozporządzenia, a także zapewnienia osobie zgłaszającej oraz osobie, której zawiadomienie dotyczy, zachowania anonimowości i ochrony przed ujawnieniem osobom trzecim.

Z innych kwestii, jakie wprowadziła ustawa, warto wspomnieć chociażby następujące ciekawostki:

- KNA może zwrócić się do organu PIBR o podjęcie uchwały w określonej sprawie należącej do jego właściwości, wyznaczając jednocześnie termin na jej podjęcie nie krótszy niż 30 dni,
- KNA może nałożyć na PIBR karę pieniężną w wysokości 10 tys. zł, jeżeli:
  - organ PIBR nie podejmuje w wyznaczonym terminie ww. uchwały, o podjęcie której zwróciła się KNA,
  - organ PIBR nie realizuje zatwierdzonego przez KNA rocznego planu kontroli w zakresie kontroli dotyczącej badań ustawowych jednostek innych niż JZP,

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 3451943A30346163

  - kontrole KKN w firmach audytorskich są przeprowadzane z naruszeniem przepisów prawa, mogącym mieć wpływ na wyniki kontroli;
- w ramach sprawowania nadzoru publicznego KNA przysługuje prawo do uczestnictwa, za pośrednictwem swoich przedstawicieli, w posiedzeniach organów PIBR.

1.6. Podsumowanie

Nowy akt prawny znacząco zmienił sposób wykonywania zawodu biegłego rewidenta, działalności firm audytorskich, jak również m.in. przeprowadzania badań sprawozdań finansowych. Zmiany mają pomóc w odbudowaniu zaufania opinii publicznej do sprawozdawczości finansowej oraz wydawanych przez audytorów sprawozdań z czynności rewizji finansowej. Do najważniejszych spośród propozycji zmian zaliczyć należy:

- wprowadzenie nowych definicji dotyczących m.in. katalogu usług świadczonych przez biegłych rewidentów,
- zmianę kręgu podmiotów zaliczanych do JZP,
- nowe podejście do sposobu (i częstotliwości) kontroli firm audytorskich,
- odmienne regulacje w zakresie odprowadzanych przez firmy audytorskie opłat rocznych z tytułu nadzoru,
- wzrost szczegółowości badań kierowanych przez firmy audytorskie (zarówno do Polskiej Izby Biegłych Rewidentów, jak i – przez część firm – organu nadzoru publicznego),
- wprowadzenie opłaty za przystąpienie do postępowania kwalifikacyjnego na biegłych rewidentów oraz za wpis do rejestru,
- zastąpienie opinii i raportu z badania sprawozdaniem z badania,
- zmianę regulacji w zakresie bezstronności i niezależności audytorów,
- zmianę regulacji w zakresie rotacji audytorów,
- przejęcie od PIBR przez KNA postępowań administracyjnych oraz dyscyplinarnych dotyczących przewinień związanych z nieprawidłowościami przy badaniu sprawozdań finansowych JZP,
- rozciągnięcie odpowiedzialności za naruszenie przepisów ustawy lub rozporządzenia także na osoby pełniące funkcje w organach JZP,
- wprowadzenie katalogu usług zabronionych dla audytorów,
- istotną zmianę wysokości maksymalnej kary finansowej wobec m.in. biegłych rewidentów,
- wprowadzenie instytucji „sygnalisty" (ang. „whistleblower"),
- wprowadzenie minimalnego dwuletniego okresu zawarcia pierwszego zlecenia badania w odniesieniu do wszystkich badań ustawowych sprawozdań finansowych.

PODSTAWA PRAWNA:

- ustawa z 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym – j.t. Dz.U. z 2017 r. poz. 1089

Maciej Chorostkowski – biegły rewident, dyrektor Biura PIBR

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym. 84512-43A30346163